

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ÂNGELA COELHO

**MODALIDADES DE EMPENHO: ASPECTOS
RELEVANTES DA APLICAÇÃO NOS MUNICÍPIOS**

Florianópolis, 2004

Ângela Coelho

**MODALIDADES DE EMPENHO: ASPECTOS
RELEVANTES DA APLICAÇÃO NOS MUNICÍPIOS**

Monografia apresentada a Universidade
Federal de Santa Catarina como um dos
pré-requisitos para a obtenção do grau de
bacharel em Ciências Contábeis
Orientador: Professor Flávio da Cruz, M. Sc.

Florianópolis, 2004.

ÂNGELA COELHO

**MODALIDADES DE EMPENHO: ASPECTOS
RELEVANTES DA APLICAÇÃO NOS MUNICÍPIOS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de 9.5, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

19 de novembro de 2004

Professor Luiz Felipe Ferreira M. Sc
Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Prof. Flávio da Cruz, M. Sc. (Orientador)
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída: 9,23

Profª Sandra Pereira Hoffmann, M. Sc
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída: 9.40

Prof. Waltamir Barreiros, Esp.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída: 10,00

Florianópolis, 2004

Dedico este trabalho aos meus pais, Vicente e Eli, minha
irmã Christiane, meu cunhado Kleber e a todos os meus
familiares e amigos que, direta ou indiretamente,
contribuíram para minha formação e para conclusão de
mais esta etapa.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus, pela minha vida, por tudo de bom que nela existe e por ter força, saúde e sabedoria para enfrentar as barreiras que surgiram nesta trajetória.

Agradeço também aos meus pais, a minha irmã, aos meus avós, Verônica (*in memoriam*) e Leopoldo e ao meu afilhado Joey, pela formação da minha personalidade, pela minha formação acadêmica e profissional, desculpando-me pela ausência nos encontros familiares, decorrentes de dias de estudo, dedicação e trabalho.

Agradeço ao meu orientador, professor Flávio da Cruz, pela brilhante orientação, pela dedicação e pelas palavras de incentivo.

Agradeço à Universidade Federal de Santa Catarina, funcionários e professores do Departamento de Ciências Contábeis.

À Prefeitura Municipal de Palhoça, em especial ao Jânio, Josi e Wilson e demais funcionários da Gerência de Contabilidade.

Agradeço aos meus colegas de curso, Rosana, Jamille, Fabi, Xande, Giselle, Celso, Emílio, Jully, Luiz e tantos outros, pelas horas de estudos, pela força e incentivo nos momentos mais difíceis, pelas festas, pelas amizades, pelas brincadeiras, pelo ombro amigo, enfim, por todos os momentos maravilhosos que passamos juntos.

Não poderia deixar de agradecer também aos meus chefes, Valdinei e Marilene, que estiveram presentes nesta última etapa do curso, sempre com muita compreensão e incentivo.

“Quero aprender.
Quero ser excelente naquilo que me diz respeito.
Quero dar algo especial ao mundo.
Quero crer que há um motivo que dá sentido ao viver,
um princípio que me ajude a atravessar os maus momentos
e também os bons.
Quero crer que no mundo há alguém tão solitário como eu”.

Richard Bach

RESUMO

COELHO, Ângela. *Modalidades de Empenho: Aspectos Relevantes da Aplicação nos Municípios*, 2004, 144 páginas. Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

O empenho é a dedução da dotação orçamentária específica, consignada no orçamento. Dessa forma, o empenho da despesa pública funciona como instrumento de controle do planejamento. Através da aplicação das modalidades de empenho, deve-se demonstrar a execução do que estava previsto no planejamento, auxiliando no controle dos gastos e desembolsos.

Este trabalho monográfico apresenta, através de revisão da bibliografia disponível consultada, os conceitos envolvidos no processo de planejamento orçamentário, da execução, em especial os relacionados ao empenhamento da despesa pública, da avaliação e do controle.

Apresentam-se, ainda, as relações entre o planejamento e empenhamento, por meio da descrição do processo de empenhamento, liquidação e pagamento da despesa pública na Prefeitura Municipal de Palhoça.

Outros pontos tratados são a ocorrência de créditos adicionais, os aspectos da correção de dotações, monitoramento e evolução aplicativa, através do mapa de créditos adicionais da Prefeitura Municipal de Palhoça.

Nessa perspectiva, é importante que seja elaborado um planejamento voltado não apenas ao cumprimento da legislação, como também comprometido com o desenvolvimento, visualizando sempre o longo prazo. A execução deve ser um reflexo do planejamento, garantindo a melhor aplicação dos recursos, visando à promoção do bem comum.

Palavras-chaves: Planejamento, empenho, créditos adicionais.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Empenhos - Empenhos 1.....	64
Figura 2	Empenhos - Empenhos 2.....	70
Figura 3	Empenhos – Itens.....	72
Figura 4	Liquidações.....	73
Figura 5	Ordens de Pagamento – Ordens.....	76
Figura 6	Ordens de Pagamento – Descontos.....	78
Figura 7	Ordens de Pagamento – Baixas.....	79
Figura 8	Restos a Pagar – Restos.....	81
Figura 9	Fluxo Administrativo da Autorização dos Créditos Adicionais	96

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Classificação Orçamentária.....	61
Tabela 2	Créditos Adicionais por Unidade Administrativa.....	86
Tabela 3	Créditos Adicionais por Fonte de Recurso.....	87
Tabela 4	Valor dos Créditos Adicionais por Convênio	89
Tabela 5	Mapa dos Créditos Adicionais do Gabinete do Prefeito.....	90
Tabela 6	Tabela Demonstrativa do Decreto 1.489/09.....	91
Tabela 7	Tabela Demonstrativa do Decreto 1.553/04.....	91
Tabela 8	Tabela Demonstrativa do Decreto 1.559/04.....	92
Tabela 9	Tabela Demonstrativa do Decreto 1.560/04.....	92
Tabela 10	Evolução das Anulações e Suplementações no Elemento Orçamentário 33.90.39.00.00.0102 da Secretaria Municipal de Educação Cultura e Desporto.....	97
Tabela 11	Evolução das Anulações e Suplementações no Elemento Orçamentário 33.90.36.00.00.0080 da Secretaria Municipal de Administração e Finanças.....	98
Tabela 12	Evolução das Anulações e Suplementações por Atividade.....	98

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABOP	Associação Brasileira de Orçamento Público
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AMARRIBO	Amigos Associados de Ribeirão Bonito
AICPA	American Institute of Certified Public Accountant
CA	Crédito Adicional
CAM	Câmara Municipal de Palhoça
CCJC	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CE	Constituição Estadual
CF	Constituição Federal
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CPF	Cadastro de Pessoa Física
ECG	Encargos Gerais
FPM	Fundo de Participação do Municípios
FUNDEF	Fundo Nacional de Desenvolvimento do Ensino Médio
FR	Fonte de Recurso
GP	Gabinete do Prefeito
IBAM	Instituto Brasileiro de Administração Municipal
IBASE	Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas
INPC	Índice Nacional de Preços ao Consumidor
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto Sobre Serviço
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
QDD	Quadro de Detalhamento da Despesa
SAAP	Secretaria Municipal de Agricultura, Abastecimento e Pesca
SAF	Secretaria Municipal de Administração e Finanças
SAPO	Sistema Administrativo Público e Orçamentário
SECD	Secretaria de Municipal de Educação, Cultura e Desporto
SG	Secretaria Municipal de Governo
SIAF	Sistema Integrado de Administração Financeira
SICT	Secretaria Municipal da Indústria, Comércio e Turismo
SIGEF	Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal
SIMA	Secretaria Municipal da Infra-Estrutura e Meio Ambiente
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TCE	Tribunal de Contas do Estado

SUMÁRIO

RESUMO.....	6
LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....	7
LISTA DE TABELAS.....	8
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	9
SUMÁRIO.....	11
1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 Tema e Problema.....	15
1.2 Objetivos.....	15
1.3 Justificativa.....	16
1.4 Metodologia.....	17
1.5 Limitações.....	20
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	21
2.1 Planejamento.....	21
2.1.1 Plano Diretor.....	23
2.1.2 Plano Plurianual.....	23
2.1.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	25
2.1.4 Lei Orçamentária Anual.....	26
2.2 Quadro de Detalhamento da Despesa.....	27
2.3 Despesa Pública.....	28
2.3.1 Despesa Extra-Orçamentária.....	28
2.3.2 Despesa Orçamentária.....	29
2.3.2.1 Créditos Adicionais.....	29
2.4 Empenho.....	34

2.4.1 Modalidades de Empenho.....	37
2.4.1.1 Empenho Ordinário.....	37
2.4.1.2 Empenho por Estimativa.....	37
2.4.1.3 Empenho Global.....	39
2.5 Liquidação.....	39
2.6 Pagamento.....	40
2.7 Restos a Pagar.....	41
2.8 Despesas de Exercícios Anteriores.....	43
2.9 Avaliação e Controle.....	45
2.9.1 Controle Interno.....	49
2.9.2 Controle Externo.....	52
2.9.3 Controle Social.....	55
3 ASPECTOS RELACIONADOS COM O PLANEJAMENTO E	
EMPENHAMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA PÚBLICA ESTATAL.....	59
4 MONITORAMENTO DA EVOLUÇÃO APLICATIVA DAS DOTAÇÕES	
ORÇAMENTÁRIAS.....	83
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	101
REFERÊNCIAS.....	104
APÊNDICES.....	107
ANEXOS.....	114

1 INTRODUÇÃO

Constantemente, a população toma conhecimento a respeito da corrupção, desvio de verbas, falta de compromisso por parte dos governantes e descaso com as finanças públicas. População essa que vem exigindo cada vez mais responsabilidade e transparência por parte dos governantes.

Atualmente, a lei que rege o direito financeiro e orçamentário é a Lei nº 4.320/64, legislando sobre a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Por se tratar de uma lei do ano de 1964, essa se encontra desatualizada em relação à Constituição Federal de 1988. Dessa forma, desde o ano de 1990 que se vêm elaborando Projetos de Lei, como o 222/90, 166/93, 275/95 e o 135/96, 166/97, 32/99, 88/99, 144/2000, 102/2003 e os Anteprojetos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP) e Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM), com o intuito de atualizar a legislação. O Projeto de Lei Complementar , nº 102/2003, apensado ao Projeto de Lei Complementar 135/96, se encontra na situação de prioridade e tramitando em conjunto na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJC), conforme consulta ao sítio eletrônico www.camara.gov.br em 17 de novembro de 2004.

Diante da necessidade, em 4 de maio de 2000, entrou em vigor a Lei de Responsabilidade Fiscal, que veio com o objetivo de limitar a atuação dos administradores públicos, dispondo normas de finanças públicas, mas não desconsiderando o disposto na ainda vigente Lei 4.320 de 17 de março de 1964 e não substituindo a mesma.

Entre tais normas está a limitação das despesas de pessoal, da dívida pública e de operações de crédito. Proíbe também ao governante, a contratação de despesa que não tenha disponibilidade de caixa para ser paga dentro do seu mandato, o que evita que o seu sucessor inicie sua administração com dívidas herdadas da administração anterior, prejudicando o desenvolvimento do ente.

Exige, ainda, os instrumentos de transparência na gestão fiscal: o planejamento, a prestação de contas, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório da Gestão Fiscal, as audiências públicas e a divulgação dos mesmos em meios de comunicação.

Apesar de considerada desatualizada, a Lei 4.320/64 já fazia menção ao controle interno, no artigo 76, assunto que, posteriormente, veio a ser tratado também em 1988, na Constituição Federal, em seu artigo 74, em 2000, na Lei de Responsabilidade Fiscal, no artigo 59, e hoje é uma das exigências do Tribunal de Contas.

O controle interno é uma forma de auditoria interna, que visa fiscalizar a atuação dos ordenadores da despesa, verificando o cumprimento do planejamento no momento da execução. Vai fiscalizar previamente, através do empenho, concomitantemente, através dos relatórios de andamento e balancetes periódicos e subsequente, por meio dos relatórios finais, prestações de contas e balanços elaborados após o encerramento do exercício.

Dessa forma, as responsabilidades dos gestores públicos aumentam a cada dia, não apenas no campo de atuação como também na rigorosidade advinda da lei.

Nessa perspectiva, este trabalho visa apresentar a aplicação das três modalidades de empenho, diante do processo de planejamento, execução e avaliação, através da revisão conceitual, investigação das relações entre o

planejamento orçamentário e o empenho, ocorrência de créditos adicionais, correção de dotações orçamentárias, monitoramento, controle externo e interno.

1.1 Tema e Problema

Tiveram-se como tema deste trabalho as modalidades de empenho, aspectos relevantes da aplicação nos municípios.

Sendo assim, buscou-se a identificação das funções das três modalidades de empenho para, através dos objetivos deste estudo, se chegar às respostas para a seguinte questão:

De que forma pode-se perceber a importância da aplicação das três modalidades de empenho na execução orçamentária realizada nos municípios, em especial na Prefeitura Municipal de Palhoça?

1.2 Objetivos

O objetivo geral deste estudo consistiu em identificar e interpretar a função das diferentes modalidades de empenho, enquanto ferramenta do processo orçamentário e a sua aplicação ante o planejamento, execução e avaliação.

De forma específica, o estudo pretendeu:

- Apresentar os conceitos envolvidos no processo orçamentário e investigar as relações entre o planejamento orçamentário de médio e curto prazo e o empenho enquanto instrumento junto às unidades operacionais.

- Descrever as modalidades de empenho, a ocorrência de créditos adicionais, bem como aspectos da correção de dotações e outras regras de execução.
- Identificar aspectos do monitoramento e da evolução aplicativa de dotações orçamentárias originais e adicionais ao longo do exercício financeiro.

1.3 Justificativa

Com o aumento da responsabilidade do contador e dos gestores públicos, advinda da Lei de Responsabilidade Fiscal, com o crescente campo de atuação dos contadores que exercem suas funções nessa área e sua relevante atuação no acompanhamento, torna-se ainda mais importante o estudo da contabilidade pública e das leis que a regem.

A preocupação e a cobrança advindas da sociedade, através de entidades não governamentais destinadas a fiscalizar a destinação dos recursos, exige transparente atuação dos gestores públicos.

As exigências do Tribunal de Contas da União e dos Estados e da Lei de Responsabilidade Fiscal tornam a correta aplicação das modalidades de empenho aspecto relevante na implantação do controle interno, que deve ocorrer nos Municípios, nos Estados e no Distrito Federal ainda em 2004. Isso se deve ao fato de que o controle dos pagamentos baseia-se, entre outros fatores, nas modalidades de empenho, sendo estas, uma ligação entre o planejamento e a execução.

Diante dessa necessidade e pela afinidade e experiência de trabalho da autora, adquirida através de estágio, ocorrido entre janeiro de 2002 e novembro de 2003 na Prefeitura Municipal de Palhoça, na Diretoria de Finanças, Gerência de

Contabilidade, desenvolvendo atividades relacionadas ao empenhamento da despesa e ordem de pagamento, está sendo proposto o presente trabalho visando maior esclarecimento a respeito do tema.

1.4 Metodologia

O presente trabalho monográfico trata-se de uma pesquisa exploratória sob a forma de pesquisa bibliográfica com estudo de caso aplicado na Prefeitura Municipal de Palhoça.

Monografia é um trabalho acadêmico que objetiva a reflexão a respeito de um tema, chegando-se ao resultado do problema proposto através de procedimentos de investigação profunda e sistemática.

Conforme Cervo e Bervian (1983, apud Beuren *et al.* 2003), “a pesquisa bibliográfica explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos”.

A pesquisa bibliográfica é necessária em grande parte dos trabalhos monográficos, pois através dela pode-se iniciar a pesquisa em um nível específico, buscando os estudos realizados por outros pesquisadores.

Segundo Gil (1999, apud Beuren 2003), “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo [...]”.

O estudo de caso é uma estratégia de investigação, onde o objeto, ou entidade estudada, são analisados de forma profunda. Segundo Beuren (2003, p. 41) “o estudo de caso é o trabalho fruto da análise de uma situação institucional específica”.

Dessa forma, buscou-se estudar, dentro dos objetivos propostos neste trabalho, os aspectos relevantes da aplicação das modalidades de empenho e do monitoramento da evolução aplicativa dos créditos adicionais nos municípios, através de um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Palhoça.

A abordagem do problema é de cunho qualitativo e quantitativo.

A técnica de coleta e tratamento de dados pretendida, quando do projeto, seria através de levantamento bibliográfico, análise do processo de planejamento, execução e avaliação, entrevistas, questionário(s) aplicado(s) com o pessoal envolvido no processo e análise documental. No desenvolvimento deste trabalho monográfico, optou-se em não aplicar questionários, devido ao fato de encontrarmos em época de processo eleitoral e transição de mandatos, podendo, desta forma, as pessoas envolvidas no processo estarem receosas em responder os questionamentos. Dessa forma, optou-se em entrevistar o técnico responsável pela contabilidade da Prefeitura Municipal de Palhoça e, informalmente, uma contadora do mesmo setor. Buscou-se ainda, análise de documentos da entidade estudada.

A entrevista realizada com o técnico responsável foi realizada com o auxílio de um roteiro, que contém 13 questões e se constitui do apêndice A deste estudo.

Segundo Alves-Mazzotti (1998, *apud* Vidotto 2001), a análise documental consiste na análise de qualquer registro escrito que possa ser usado como fonte de informação: regulamentos, atas de reuniões, livros de frequência, relatórios, arquivos, pareceres, cartas, diários, jornais, revistas etc.

Dessa forma, foram utilizados decretos e leis municipais, planilhas e relatórios da Prefeitura Municipal de Palhoça.

Através de uma variedade de fontes de dados utilizados para relatar a realidade, buscou-se alcançar o objeto do estudo e chegar aos resultados do

problema proposto. Para tal, dividiu-se o estudo em 5 capítulos. Neste primeiro, apresentaram-se inicialmente a contextualização do tema e o problema objeto da pesquisa. Na sequência relatou-se o objetivo geral, os objetivos específicos, a justificativa, a metodologia e as limitações da pesquisa.

No segundo capítulo, segundo a visão de diversos autores, apresentaram-se os conceitos necessários ao entendimento das relações entre o processo de planejamento orçamentário de médio e curto prazo e da execução orçamentária, juntamente com as modalidades de empenho e aspectos da correção de dotações.

O terceiro capítulo apresenta os aspectos relacionados com planejamento e empenhamento da despesa, descrevendo-se o processo desde o planejamento até o pagamento da despesa orçamentária da Prefeitura Municipal de Palhoça.

O capítulo quarto demonstra o monitoramento e evolução aplicativa das dotações orçamentárias originais e adicionais, no primeiro semestre de 2004, através de planilhas que objetivam facilitar a visualização da correção de dotações e aplicabilidade dos créditos adicionais.

No capítulo cinco são apresentadas, a partir dos objetivos inicialmente propostos, as principais considerações e proposições para melhorar o processo de planejamento e execução orçamentária, junto à Prefeitura Municipal de Palhoça.

Para finalizar, integram este trabalho monográfico, as referências, os apêndices e anexos que serviram de embasamento para o estudo do tema em questão.

1.5 Limitações

Visando identificar e interpretar a função das diferentes modalidades de empenho, este trabalho monográfico, dentro dos objetivos a que se propôs, teve como limitações de estudo os municípios brasileiros, dando ênfase ao Município de Palhoça.

Teve-se ainda como limitação, a legislação vigente até 30 de junho de 2004, não se considerando possíveis leis que tenham entrado em vigor após essa data, no âmbito federal, estadual e municipal.

O estudo de caso foi desenvolvido na Prefeitura Municipal de Palhoça, na Secretaria de Administração e Finanças, na Diretoria Financeira, mais especificamente, na Gerência de Contabilidade.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Planejamento

O planejamento é o processo utilizado na definição dos objetivos e meios pelos quais se espera alcançar os resultados pretendidos.

Segundo Silva e Vasconcelos (1997, p. 29), “o planejamento é entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar meios para alcançá-los”.

Dessa forma, o planejamento deve servir de guia para os executores, levando em consideração os recursos disponíveis.

Segundo Tristão (1978, p. 14), “o planejamento é um processo destinado a propiciar o alcance de resultados, estando, portanto, definitivamente comprometido com o desenvolvimento”.

No Brasil, o processo de planejamento na administração pública deve acontecer conforme o que preceitua a Constituição Federal de 1988, posteriormente complementada pela Lei Complementar nº 101/00, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, e neste caso, ambas confirmando o que já dispunha a Lei Federal nº 4.320/64. Deve seguir uma hierarquia das leis, isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem elaborar em primeiro lugar o Plano Plurianual (PPA), a cada quatro anos, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), anualmente e posteriormente, a Lei Orçamentária Anual (LOA), orientada pela LDO.

O planejamento não deve ser feito exclusivamente para atender à legislação, deve ser visto como um instrumento de base para a gestão, elaborado com

responsabilidade, visando ao desenvolvimento, definindo as possibilidades e recursos existentes para atender a seus objetivos e às necessidades da população.

Silva (1996), afirma que o planejamento se divide em planejamento estratégico e planejamento operacional, sendo o Plano Plurianual o instrumento constitucional utilizado para o planejamento estratégico e a Lei de Diretrizes Orçamentárias e os Orçamentos Anuais instrumentos de planejamento operacional.

No entanto, para Campello e Matias (2000), o planejamento divide-se em planejamento estratégico, tático e operacional.

Segundo Lunkes (2003, p. 16), “o planejamento estratégico decide para onde a empresa vai; avalia o ambiente dentro do qual ela operará; e desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido”.

Dessa forma, o planejamento estratégico é o planejamento de longo prazo, para um horizonte de dez anos ou mais, utilizando-se de poucas informações quantitativas.

Já o planejamento tático, conforme Lunkes (2003, p. 17) “proporciona aos gestores objetivos quantitativos mensuráveis. [...] são objetivos na forma de relações financeiras que serão alcançadas algum dia durante os próximos três a cinco anos”.

Sendo assim, o planejamento tático refere-se a objetivos e políticas de médio prazo.

O planejamento operacional indica como as operações do dia-a-dia devem ser administradas. É o detalhamento das operações que resultarão na execução dos objetivos.

Segundo Lunkes (2003, p. 17), “o planejamento estratégico, tático e operacional é formalizado por meio da integração entre os sistemas, ferramentas e técnicas [...], que permitirá a execução e o controle das estratégias e operações”.

Dessa forma, o Plano Diretor refere-se ao planejamento estratégico, o Plano Plurianual ao planejamento tático e a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual ao planejamento operacional.

2.1.1 Plano Diretor

No processo de planejamento municipal, o Plano Diretor é o instrumento de planejamento municipal de longo prazo. Define as normas e diretrizes para o desenvolvimento e distribuição do espaço urbano, visando ao desenvolvimento das funções sociais e o bem-estar de seus habitantes.

Está previsto no § 1º do artigo 182 da CF/88, o qual obriga a sua elaboração para cidades com mais de 20.000 habitantes e o define como sendo o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

Deve ser aprovado pela Câmara Municipal, no entanto, não há previsão de prazo específico para sua preparação ou encaminhamento, como também não existe um modelo próprio, cada Município deve prepará-lo de acordo com as suas peculiaridades.

2.1.2 Plano Plurianual

O Plano Plurianual é o instrumento de planejamento de médio prazo onde são estabelecidas as metas, diretrizes e objetivos do governo, e deve evidenciar claramente os resultados pretendidos para os próximos quatro anos de governo, a contar do segundo ano do mandato que o elaborou, até o primeiro ano do mandato subsequente.

Segundo Cruz (2003, p. 65), “ o PPA é o documento que detalha o processo de planejamento, e contempla as ações que deverão ser implementadas no período de quatro anos, a fim de proporcionar à sociedade um melhor desenvolvimento”.

No primeiro ano de mandato, o plano é preparado e deve ser encaminhado ao Legislativo, conforme o inciso I do §2º, do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal (ADCT), até quatro meses antes do final do exercício financeiro, isto é, até o dia 31 de agosto e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

O disposto no ADCT é transitório, pela falta de regulamentação do §9 do artigo 165 da CF/88. Deveria ter sua vigência apenas até que outra lei preceituasse a respeito dos prazos, ou seja, os Projetos de Lei 222/90, 166/93, 275/95 e 135/96, e demais substitutivos à Lei 4.320/64, caso tivessem obtido aprovação iriam estabelecer os prazos. Diante da necessidade, em 4 de maio de 2000 entra em vigor a LRF, passando a regulamentar, entre outros aspectos, o §9 do artigo 165 da CF/88. O prazo de encaminhamento passa a ser dia 30 de abril, devendo ser devolvido até o encerramento da primeira sessão legislativa conforme seu artigo 3º, §§ 1º e 2º. Devido ao fato desse artigo ter sido revogado, volta a valer o prazo previsto no ADCT. Esse artigo foi vetado por considerar-se pouco tempo para elaboração do PPA pelo Poder Executivo e para apreciação pelo Poder Legislativo, apenas quatro meses.

Para o Estado de Santa Catarina, o prazo para encaminhamento do PPA ao Poder Legislativo é até 31 de agosto, devolvido para sanção até o fim da sessão legislativa, conforme o inciso I do artigo 35 do ADCT da CE/89. Para o Município de Palhoça, o prazo fixado foi até 30 de julho, segundo a Lei Municipal 1.235/2001 (anexo 1).

O Plano Plurianual é elaborado uma vez a cada quatro anos, mas deve ser reavaliado anualmente, através do controle e da avaliação constante da execução, para verificar se suas metas estão sendo cumpridas, adaptá-lo a novos objetivos e metas da administração, e fazer ajustes, quando necessário.

Dentro do planejamento operacional, temos a lei de diretrizes orçamentárias, a LDO e a lei orçamentária anual, a LOA.

2.1.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, criada pela Constituição Federal de 1988, compreende uma parcela do Plano Plurianual, com a vigência de um ano, isto é, a LDO estabelece as metas, diretrizes e objetivos do governo para um ano de mandato, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual.

Os artigos 165 e 169 da CF/88 e artigo 4 da LRF estabelecem o que deve estar contemplado na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Segundo o § 2 do Art. 165 da CF/88,

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
§ 2º. A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras de fomento.

Cabe ainda à LDO, conforme o Parágrafo Único do art. 169 da CF/88,

Parágrafo Único. A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos ou entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público [...].

De acordo com o inciso I do art. 4 da LRF:

Art. 4º. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2º do art. 165 da Constituição e:

I – disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho [...];
- c) (Vetado);
- d) (Vetado);
- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados de programas financiados com recursos dos orçamentos;
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Na Lei de Diretrizes Orçamentárias, constará o plano e os programas de trabalho para o exercício subsequente a sua elaboração, e na lei orçamentária anual, esses programas de trabalho estarão traduzidos em dotações orçamentárias.

Na União, o prazo de encaminhamento ao Poder Legislativo é de oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja, 15 de março, conforme o inciso II do § 2º do artigo 35 do ADCT da CF/88. No Estado de Santa Catarina, o prazo é o mesmo da União e no Município de Palhoça, o prazo foi fixado em 30 de setembro, conforme Lei Municipal 1.235/01 (anexo 1).

2.1.4 Lei Orçamentária Anual

O orçamento, da mesma forma que o PPA e a LDO, deve ser elaborado com base nos recursos existentes, levando em consideração as necessidades sociais. Deve obedecer aos princípios orçamentários da unidade, da anualidade e da universalidade, ou seja, cada ente elaborará apenas um orçamento, que terá vigência de um ano, onde devem estar previstas todas as receitas e fixadas todas as despesas, não admitindo nenhum dispositivo estranho a essas.

Segundo Nunes *et al.* (2002, p. 67), “a origem do orçamento vincula-se à necessidade de compatibilizar necessidades humanas e sociais ilimitadas aos recursos existentes, os quais são escassos”.

A LOA compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos e o orçamento da seguridade social e é nela que estão estimadas todas as receitas e fixadas todas as despesas para o exercício seguinte assim também como a autorização para abertura de créditos suplementares.

A Lei Orçamentária Anual deve ser entregue ao legislativo até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, dia 31 de agosto.

Para a União, como já foi citado anteriormente, o prazo de encaminhamento do PPA, da LDO e da LOA devem estar previstos no ADCT da CF/88, para os estados, no ADCT da CE/89 e para os municípios, devem constar na Lei Orgânica Municipal, se essas não fizerem referência aos prazos, devem seguir o descrito no ADCT da CF/88, sendo que em qualquer dos casos, a LOA sempre deve ser encaminhada após a devolução da LDO, já que esta deve orientar a sua elaboração.

Na União, o prazo de encaminhamento da LOA é até 31 de agosto, no Estado de Santa Catarina, o prazo é até 30 de setembro e no Município de Palhoça, até 15 de outubro, conforme Lei Municipal 1.235/01 (anexo 1).

Estando aprovada a Lei Orçamentária Anual e após liberação do Quadro de Detalhamento da Despesa (QDD), existe disponibilidade orçamentária para empenhamento.

2.2 Quadro de Detalhamento da Despesa

O Quadro de Detalhamento da Despesa (QDD) detalha o orçamento da administração direta e indireta, dos três poderes, em um único documento. A despesa é detalhada ao nível de unidade orçamentária, projeto/atividade, elemento

de despesa e fonte de recurso. Por último, divide as despesas correntes e de capital em grupos de natureza da despesa por fonte de recursos.

Segundo Silva e Vasconcelos (1997, p. 43), Quadro de Detalhamento da Despesa “é o detalhamento, a nível operacional, da célula orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual”.

A elaboração do QDD é a primeira etapa a ser cumprida após a publicação da Lei Orçamentária Anual. O prazo para publicação do QDD deve estar definido pela legislação de cada ente, e pode ser alterado sempre que existir um fato administrativo justificável.

2.3 Despesa Pública

Despesa pública são os comprometimentos efetuados pelos coordenadores das despesas constantes na Lei Orçamentária Anual ou leis especiais destinados à realização de serviços públicos, aumento do patrimônio, pagamento de dívidas públicas ou restituição de créditos provenientes de depósitos, cauções ou consignações.

O conceito acima é genérico, envolvendo as suas duas classificações, Despesa Extra-Orçamentária e Despesa Orçamentária.

2.3.1 Despesa Extra-Orçamentária

A despesa extra-orçamentária é proveniente de receitas extra-orçamentárias, não previstas no orçamento ou de caráter transitório, e não depende de lei que a autorize.

No momento em que é feito um pagamento e efetuado um depósito de diversas origens (DDO), está sendo descontado, por exemplo, o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), entrando nos cofres públicos uma receita extra-orçamentária, que não pertence ao Município. Então, é feita uma despesa extra-orçamentária pagando o valor correspondente ao INSS. O Município é apenas um depositário de valores que em seguida devem ser repassados ao real proprietário.

2.3.2 Despesa Orçamentária

São despesas que dependem de autorização do legislativo, isto é, devem constar na Lei Orçamentária Anual. Quando ocorre falta de dotação orçamentária é possível que tenham sido feitas despesas não previstas no orçamento, o que é irregular.

Na despesa orçamentária, são admitidos os créditos adicionais onde, além de reforço monetário em dotações insuficientes, os créditos suplementares, têm-se, também, os créditos especiais e créditos extraordinários que não constavam na lei orçamentária anual.

2.3.2.1 Créditos Adicionais

No início do exercício financeiro, têm-se dotações orçamentárias distribuídas conforme planejado na Lei Orçamentária, são os créditos originais.

Devido ao fato do prazo de encaminhamento ao Legislativo da Lei Orçamentária Anual ser de quatro meses antes do encerramento do exercício, isto é, 31 de agosto, para a União, 30 de setembro, para o Estado de Santa Catarina, e 15

de outubro, para o Município de Palhoça, sabendo-se que, até que se inicie o exercício financeiro para o qual aquele orçamento foi elaborado, podem ter ocorrido mudanças na economia do país, nas necessidades da população ou surgir novas prioridades da gestão, fazem-se necessárias alterações nos créditos orçamentários originais. Diante da necessidade podem-se adotar os mecanismos de créditos adicionais.

São créditos adicionais, segundo o artigo 40 da lei 4.320/64, as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei do orçamento.

Ou seja, são despesas não computadas ou insuficientemente dotadas, por exemplo, a dotação que foi incluída no orçamento para uma obra, não foi suficiente para que essa fosse concluída, ou a construção de uma ponte no município não estava prevista e precisou-se incluí-la, ou ainda a ocorrência de um fato imprevisível, e também urgente que necessite de recursos imediatos.

Os créditos adicionais podem ser suplementares, especiais, ou extraordinários.

Segundo Kohama (1996, P. 234), “créditos suplementares são autorizações para reforço de dotações orçamentárias que, por qualquer motivo, tornaram-se insuficientes”.

Como exemplo, podemos citar uma dotação original para combustível no Projeto/Atividade Transporte escolar, na Secretaria de Educação que, devido a um aumento nos preços dos combustíveis, não foi suficiente, necessitando-se assim, de uma suplementação, um reforço, nessa dotação.

Os créditos suplementares podem estar autorizados na Lei do Orçamento, que especificará também o limite a ser suplementado, ou em lei específica.

Quando não há dotação orçamentária específica constante na lei do orçamento e a despesa se faz necessária, são abertos os créditos especiais. Para isso é necessária uma lei especial específica para cada caso.

O crédito extraordinário é aberto quando se precisa executar uma despesa de emergência, que devido à sua imprevisibilidade, não consta no Orçamento. Pode ocorrer em caso de guerra, comoção intestina ou quando decretado estado de calamidade pública.

O estado de calamidade pública é decretado quando da ocorrência de fatos em detrimento da população, como enchentes, tufões ou vendavais. Verificada a ocorrência, o órgão de defesa civil avalia a situação e quando é constatada uma situação de emergência, aconselha o Poder Executivo a declarar estado de calamidade pública.

Entende-se por comoção intestina ou subversão interna, segundo Kohama (1996, p. 236), “fatos que identificam uma revolta, motim ou perturbação da ordem interna [...]”.

Como exemplo da necessidade de abertura de créditos extraordinários, podem-se citar as enchentes ocorridas em Santa Catarina, como a de dezembro de 1995, que deixou diversas cidades alagadas e a população desabrigada. Devido à situação de calamidade verificada pela defesa civil, diversos municípios decretaram estado de calamidade pública, tendo assim, a possibilidade de abertura de crédito extraordinário e condições de reconstruir as cidades atingidas, sem necessitar de recursos disponíveis naquele momento.

Os créditos extraordinários não dependem de recursos disponíveis nem de uma lei autorizando, mas devem ser comunicados ao legislativo com a maior brevidade possível, comprovando as causas da abertura do crédito.

Segundo Cruz (2003, p. 87), “a comprovação documental posterior ao Poder Legislativo tem múltiplas alternativas que vão desde simples fotografias de ocorrências até sofisticados relatórios meteorológicos obtidos com o auxílio de satélites”.

Os créditos suplementares e especiais dependem de recursos disponíveis e de autorizações legislativas para que ocorram.

São fontes de recursos para abertura de créditos suplementares e especiais, conforme o artigo 43 da lei 4.320/64, o superávit financeiro, apurado no Balanço Orçamentário do exercício anterior, o excesso de arrecadação, a anulação total ou parcial de dotações orçamentárias e as operações de crédito. Podem-se ainda acrescentar recursos provenientes de convênios.

Segundo Kohama (1996, p. 239):

Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

As operações de crédito ocorrem quando a administração pública adquire empréstimos ou financiamentos, que podem ser de curto ou longo prazo, para financiar seus projetos e/ou atividades, constituindo a dívida pública.

No caso de anulação parcial ou total de dotação orçamentária, não será necessária lei específica autorizando, se esta for do mesmo projeto e/ou atividade que a suplementação e se este tipo de suplementação esteja autorizado na lei orçamentária.

Projeto é um instrumento de programação para alcançar objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto final que concorre para expansão ou aperfeiçoamento da ação de governo. (CRUZ, 1988, p. 84)

Como exemplo, pode-se citar a construção de uma escola, que possui um prazo definido para sua conclusão. Um projeto exige recursos para a sua conclusão e, após esta, é encerrado. Com o fim do projeto, necessita-se de recursos para a sua manutenção, de forma contínua, visando chegar aos seus objetivos. Tem-se então uma atividade.

Atividade é um instrumento de programação para alcançar objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessário à manutenção da ação de governo. (CRUZ, 1988, p. 84)

Continuando o exemplo anterior, pode-se chamar de atividade a manutenção desta escola, ou seja, a aquisição de mesas e carteiras para as salas de aula, de alimentos para a merenda escolar, a contratação de professores, cozinheiras, diretores, entre outras despesas necessárias e permanentes.

Os créditos suplementares têm vigência até o final do exercício em que foram autorizados. Os créditos especiais e extraordinários, caso autorizados nos primeiros oito meses do exercício seguem a mesma regra, porém, quando autorizados nos últimos quatro meses do exercício, são reabertos no exercício seguinte, com seus saldos existentes, e válidos até o final do exercício. Esse procedimento é aceito pela legislação devido à data de encaminhamento da LOA ser até 31 de agosto (União), não existindo, desta forma, tempo hábil para fixar a despesa no orçamento do ano subsequente.

Isto é, quando se percebe a necessidade da abertura de um crédito especial ou extraordinário no mês de novembro, por exemplo, não é possível a inclusão da despesa no orçamento do ano seguinte, já que este já foi encaminhado ao Legislativo em agosto, como também não se possui tempo para utilização dos créditos abertos nessa data, já que faltam menos de dois meses para o fim do

exercício. Desta forma, estes créditos são reabertos no exercício subsequente, com os seus saldos finais de 31 de dezembro.

A despesa orçamentária possui três estágios, exigidos pela lei 4.320/64, o empenho, a liquidação e o pagamento. Existem ainda outros estágios praticados pela administração pública com o objetivo de integrar o planejamento, a execução e a avaliação. Segundo Cruz (1988), os estágios da despesa orçamentária são: programação, licitação, empenho, liquidação, suprimento, pagamento, tomada de contas e retroalimentação. Neste trabalho monográfico trataremos dos estágios exigidos pela Lei 4.320/64.

2.4 Empenho

O empenho é o primeiro estágio da despesa pública. No empenho é feita a dedução do valor da despesa da dotação orçamentária.

Segundo Machado e Reis (1999, p. 119), o empenho é o “ato de autoridade competente que determina a dedução do valor da despesa a ser executada da dotação consignada no orçamento para atender a essa despesa”.

Existe uma programação, a Lei Orçamentária Anual, e para cada despesa existe um crédito que não pode ser ultrapassado. Desta forma, o empenho deve ser feito previamente à liquidação da despesa, para que não ocorra falta de dotação orçamentária no momento da liquidação e venha a provocar uma despesa incorrida sem a dotação inerente aprovada.

Segundo Angélico (1979, p. 132), “é o empenho que gera a obrigação de pagar”.

Porém, Cruz (2003, p. 99) afirma que:

O empenho da despesa significa a intenção de compra ou contratação estabelecida entre o setor público e terceiros. No ato de empenho, fica deduzido do orçamento o valor da transação. Para o setor público, é uma obrigação futura a assumir e, para o credor privado, é uma garantia equivalente a um pedido comercial.

O art. 58 da lei 4.320/64 conceitua empenho como o ato emanado de autoridade competente que gera para o estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

O empenho não obriga o Estado ao pagamento, ele apenas deduz a dotação orçamentária específica, para que exista o controle da execução orçamentária. Após a realização do serviço, obra, ou entrega do material contratados, ocorre a liquidação, ou seja, o implemento de condição ao qual se refere o artigo 58 da lei 4.320/64, nesse momento o Estado passa a ter a obrigação de pagar e o credor, o direito de receber. Entretanto a despesa é legalmente realizada para fins contábeis e de direito financeiro no estágio do empenho.

Interpretando-se o artigo acima citado, percebe-se que pode ou não existir a dependência do implemento de condição. A não dependência ocorre nos casos em que não se necessita de liquidação para se assumir a despesa, como é o caso de empenho de amortizações e juros de dívidas confessadas.

O empenho demonstra o interesse do Estado na compra ou contratação e também garante ao credor a existência de condições de pagamento do que lhe será de direito, ao cumprimento do contrato ou pacto convencionado. O empenho coloca um delimitador, ainda que na dotação orçamentária, visando impedir que o valor monetário fixado seja excedido.

Na mesma data em que é feita a contratação do serviço, obra ou autorização de fornecimento, obedecendo ao previsto na lei 8.666/93, deve ser emitida a nota de

empenho, que discriminará o material, serviço ou obra compactuados, as quantidades, valor unitário, nome, número do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) ou número do Cadastro de Pessoa Física (CPF) e endereço do credor, a dedução do crédito próprio, número da nota de empenho, data do empenho, entre outras informações de igual importância. Esse documento deve ser assinado pela autoridade competente e é um direito do credor exigí-lo. Apenas em posse da nota de empenho, o credor deveria cumprir o que está sendo pactuado, já que neste documento pode-se ter uma garantia da existência de recursos para o futuro pagamento.

Desde o ano de 2000, com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, os chefes do Poder Executivo não podem mais deixar Restos a Pagar no último ano de mandato. Isso porque era costume dos titulares de poder deixar grande quantidade de dívidas para o seu sucessor, comprometendo assim o seu mandato.

Conforme o § 1º do artigo 59 da lei 4.320/64, no último mês do mandato do prefeito pode ser empenhado apenas o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente. A LRF, em seu artigo 42, veda ainda que seja contraída obrigação de despesa nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato, que não possa ser cumprida integralmente dentro do exercício, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja disponibilidade de caixa para cobri-las. Dessa forma, devem ser levantados todos os encargos e despesas existentes em 30 de abril, a serem pagas até o final do exercício, para que, apenas se houver disponibilidade de caixa, possam-se contrair mais obrigações.

2.4.1 Modalidades De Empenho

Sabe-se da existência de três modalidades de empenho: empenho ordinário, empenho por estimativa e empenho global.

2.4.1.1 Empenho Ordinário

O empenho ordinário ocorre quando se conhece a quantia exata a ser empenhada e o seu valor será pago em somente uma parcela.

O empenho ordinário, segundo Lima e Castro (2000, p. 26) é “destinado a atender às despesas com montante previamente conhecido e cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez”.

É o empenho de despesas corriqueiras, que não possui nenhuma característica especial. Nesse caso, estão contemplados como características especiais: as subvenções, os contratos e as licitações. É o empenho de quase todas as despesas realizadas.

Entre elas, há, como exemplo, o conserto de veículo e a aquisição de peças para reposição.

2.4.1.2 Empenho Por Estimativa

É feito através de um estudo de previsão quando não se conhece o valor exato da despesa a ser empenhada. Geralmente, o valor estimado não é o valor exato quando do estágio da liquidação da despesa. Para tanto, existem procedimentos que corrigem o montante empenhado. Se o valor final, quando da

liquidação, for menor que o valor estimado, deve-se fazer a anulação parcial do empenho estimativo. Por outro lado, se o valor estimado não for suficiente para cobrir as despesas quando do estágio da liquidação, então, deve-se fazer um reforço, complemento do empenho estimativo. Convencionalmente, alguns autores denominam estes dois mecanismos, respectivamente, de empenho anulação e empenho complemento.

O empenho deverá ser anulado quando o valor exceder o montante da despesa realizada – anulação parcial -, quando o serviço contratado não tiver sido prestado, quando não ocorrer a entrega do material encomendado, e, ainda, quando a obra não for executada e por fim, se tiver sido emitido incorretamente. (SILVA e VASCONCELOS, 1997, p. 54)

O empenho dessa modalidade ocorre, grande parte das vezes, no início do exercício, como forma de dedução da dotação específica designada para despesas que ocorram durante todo o ano, pagas parceladamente conforme a sua ocorrência, e não se conhece o montante. Entre os exemplos de empenho estimativo, cita-se o empenho das despesas com água, luz e telefone.

À medida que cada parcela da despesa se realiza, são emitidos subempenhos que deduzem o valor do empenho estimativo.

Subempenho é o ato de registro do valor deduzido da importância empenhada por estimativa, ou seja, uma vez conhecido o valor da despesa, através da conta apresentada, providencia-se a sua dedução da importância empenhada por estimativa. (KOHAMA, 1996, p. 159)

Pode-se entender o subempenho como um empenho dentro de outro, já que o empenho deduz a dotação constante no orçamento e o subempenho deduz o valor do empenho estimativo. Uma anulação de empenho reverterá o saldo da dotação específica, já uma anulação de subempenho reverterá o saldo do empenho estimativo correspondente.

Esse mecanismo não é adotado por todas as entidades públicas. Isso se deve ao fato de não ser uma exigência legal, é apenas um facilitador da execução. Nas

entidades que o utilizam, pode-se fazê-lo na forma de carimbo atrás da nota de empenho por estimativa ou emitir-se a nota de subempenho. Em ambos os casos, as deduções são numeradas e de forma ordenada.

2.4.1.3 Empenho Global

Essa modalidade ocorre quando se conhece o valor total a ser empenhado, estando este, sujeito a parcelamento.

Para os casos de despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento, deve-se emitir o empenho global, deduzindo-se os valores correspondentes nas respectivas cotas trimestrais, abrangendo todo o período previsto no contrato, que pode compreender integralmente o exercício financeiro, ou apenas alguns meses, mas, em qualquer caso, sempre mais de uma parcela. (KOHAMA, 1996, p. 159)

Essa modalidade será empregada para contratos, licitações, subvenções, entre outras, desde que de montante conhecido, sujeitas a parcelamento. Deve-se empenhar o valor total do contrato para aquele exercício. Para cada parcela é feita a liquidação do valor correspondente.

Como exemplo desta modalidade de empenho temos, o empenho de subvenções a entidades assistenciais.

2.5 Liquidação

O segundo estágio da despesas pública é a liquidação. Neste estágio, ocorre a verificação do direito do credor, através de documentos comprobatórios, como por exemplo, a nota fiscal.

Segundo Cruz (2003, p. 102), a “liquidação refere-se ao dever do gestor conferir e medir a qualidade e conformidade dos bens e/ou serviços que o poder público adquire”.

Ou seja, na liquidação verifica-se o cumprimento do implemento de condição, que nada mais é do que a comprovação de que o contrato firmado ou pactuação de fornecimento foi cumprido pela outra parte envolvida.

É com esta modalidade que se pode garantir o juízo de valor acerca da qualidade do material adquirido ou do serviço prestado, bem como a local de entrega e o respeito ao prazo uma vez que o pagamento só será efetuado mediante essas condições.

Laudos de medição, atestado de conformidade, exame de procedência do material, confrontação do descrito na nota de empenho com o material entregue e a especificação da nota fiscal, confrontação do descrito na nota de empenho com o serviço prestado e a especificação na nota de serviço são algumas alternativas para cumprir os aspectos formais envolvidos. (CRUZ, 2003, p. 102)

No momento da liquidação é que a despesa é incorrida e, como contrapartida, a obrigação é registrada no passivo financeiro.

É na liquidação que o Estado apura a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata e a qual credor a importância será destinada.

2.6 Pagamento

Depois de feita a liquidação da despesa, é feita a ordem de pagamento pela contabilidade da entidade para que, em seguida, o agente pagador efetue a quitação da despesa. É o momento em que se extingue a obrigação do Estado para com o seu credor.

Segundo Silva e Vasconcelos (1997, p. 54), “o pagamento consiste na entrega de numerário ao credor do Estado, extinguindo, desta forma, o débito”.

Complementando Lima e Castro (2000), onde os autores afirmam que o pagamento é efetuado mediante ordem bancária, este também pode ser feito através de cheque nominal e crédito em conta.

As despesas empenhadas no exercício e não pagas até o dia 31 de dezembro serão inscritas em restos a pagar ou, para o caso de controle mensal ao final de cada período, em despesas empenhadas a pagar.

Quando do não empenhamento de uma despesa durante o exercício financeiro de competência, pode-se valer ainda da conta Despesa de Exercícios Anteriores, após o encerramento do exercício.

2.6 Restos a Pagar

Despesas empenhadas e não pagas dentro do exercício financeiro próprio, são classificadas no exercício subsequente como Restos a Pagar. Estas despesas devem ser consideradas extra-orçamentárias.

São restos a pagar processados:

As despesas em que o credor já tenha cumprido suas obrigações, entregue o material, prestado os serviços ou executado a etapa da obra, dentro do exercício, tendo, portanto, direito líquido e certo, estando em condições de pagamento imediato. (LIMA e CASTRO, 2000, p. 33)

Em outras palavras, quando o credor já cumpriu suas obrigações e a despesa foi liquidada pelo setor contábil, estando assim, pendente apenas de pagamento, são classificadas como restos a pagar processados.

Segundo Lima e Castro (2000, p. 33), “são restos a pagar não processados as despesas que dependem, ainda, da prestação de serviço ou do fornecimento do material, ou seja, cujo direito do credor não foi apurado”.

Portanto, quando as despesas dependem de liquidação e por esse motivo não podem ser pagas dentro do próprio exercício, ficam classificadas como restos a pagar não-processados.

Cada Estado pode ter sua própria legislação sobre os Restos a Pagar. Desta forma, no Estado de Santa Catarina, o Decreto 038, de 05 de fevereiro de 1999, estabelece normas complementares para inscrição em restos a pagar. Esse decreto dispõe que só poderão ser inscritos em restos a pagar despesas devidamente empenhadas até 31 de dezembro, cuja liquidação se tenha verificado no exercício ou possa vir a ocorrer até 28 de fevereiro do exercício financeiro subsequente, anulando-se os saldos dos empenhos não liquidados até essa data.

É obrigatório que toda despesa seja precedida de empenho. Dessa forma, constitui crime a inscrição em restos a pagar de despesas que não estejam empenhadas, estando sujeito às penalidades do Código Penal, instituídas pela Lei 10.028/00, mais conhecida como Lei de Crimes Fiscais.

Conforme o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, não podem ser contraídas dívidas a partir de 1º de maio do último ano de mandato do titular de poder, sem que haja disponibilidade de caixa, até 31 de dezembro, suficiente para saudá-las.

Esse artigo da LRF objetiva evitar que sejam deixadas dívidas para o próximo titular de poder, prejudicando assim seu mandato e fazendo crescer a dívida da entidade.

Segundo o artigo 41 da LRF, podem ser inscritas em Restos a Pagar apenas as despesas empenhadas e liquidadas que possuam disponibilidade de caixa para pagamento, obedecendo à ordem cronológica. As demais despesas liquidadas e as despesas empenhadas e não liquidadas só poderão ser inscritas em Restos a Pagar se houver disponibilidade de caixa para sua liquidação, caso contrário, terão seus empenhos anulados.

Esse artigo foi vetado devido a sua grande complicação, visto que em alguns casos o credor possui um direito líquido e certo, onde foi cumprido o implemento de condição, não podendo mais haver a anulação do empenho, não devendo esses ser penalizados pelo desequilíbrio fiscal. De qualquer forma, a lei 10.028/00 penaliza o titular de poder que não anular os empenhos que excedam a disponibilidade de caixa, e os inscrever em Restos a Pagar.

É importante ressaltar que a anulação de empenhos liquidados que não possuíam disponibilidade de caixa para pagamento, não extingue a obrigação de pagar e o direito do credor em receber. A obrigação só é considerada extinta quando da rescisão do contrato, não cumprimento das exigências contratuais ou com o pagamento. Contrair obrigações sem possuir disponibilidade de caixa para pagamento constitui uma irregularidade, e a simples anulação não caracteriza regularização, nem afasta a ilegalidade apontada como crime no artigo 359-C da Lei 10.028/00.

2.8 Despesa de Exercícios Anteriores

As despesas de exercícios anteriores são despesas de competência do exercício anterior, que não foram empenhadas na época própria.

Segundo Lima e Castro (2000, p. 34), são despesas de exercícios anteriores:

As dívidas resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros anteriores àqueles em que devam ocorrer os pagamentos e que não estejam inscritos em restos a pagar, no caso de se referirem ao exercício imediatamente anterior.

Em suma, as despesas não empenhadas até o final do exercício em que foram realizadas, poderão ainda ser empenhadas na conta despesa de exercícios anteriores no exercício subsequente.

Segundo o art.37 da lei 4.320/64, podem assim ser registradas:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Dessa forma, não podem ser empenhadas nessa conta, as despesas de exercício anterior que não possuíam dotação orçamentária e que, por esse motivo, não foram empenhadas. É importante lembrar também que para que uma despesa possa ser empenhada na conta despesa de exercícios anteriores precisa de aprovação do legislativo.

Despesas empenhadas no exercício anterior, que por força do artigo 41 da LRF (vetado) não poderiam ser inscritas em Restos a Pagar e por esse motivo seriam canceladas, deveriam ser empenhas na conta Despesa de Exercícios Anteriores, visto que, com a anulação do empenho, não se extinguiu o direito do credor.

2.9 Avaliação e Controle

O processo de planejamento está ligado à execução através do controle e avaliação contínua desta, resultando nos ajustes necessários no planejamento, quando mudanças na conjuntura econômica, social ou cultural assim exigirem.

Entende-se por controle, segundo Meirelles (1993, p. 568), “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Para tal, são necessários dois pressupostos básicos, o planejamento, onde os objetivos, metas e diretrizes de governo são estabelecidos, e a execução, onde esses devem estar implementados.

Para Tristão (1978), além do planejamento e da execução, outros elementos básicos também estão em constante interação: o acompanhamento, que corresponde à obtenção de informações; a avaliação, que acontece na forma de comparação entre os padrões preestabelecidos e a execução; a verificação, que seria a obtenção de informações sobre os resultados; e a realimentação, que permite o reajustar o planejamento, quando este não estiver sendo posto em prática, funcionando como indicador para o planejamento futuro.

Para melhor explicar Tristão, Giacomoni (1985, p. 207) assim conceitua a avaliação orçamentária:

A avaliação orçamentária é a parte do controle orçamentário que analisa a eficiência e eficácia dos cursos de ação cumpridos e proporciona elementos de juízo aos responsáveis da gestão administrativa para adotar as medidas tendentes à consecução de seus objetivos e à otimização do uso dos recursos colocados à sua disposição, o que contribui para realimentar o processo de administração orçamentária.

Ou seja, na avaliação orçamentária, padrões preestabelecidos no planejamento são comparados ao que está sendo executado, verificando o

cumprimento destes e analisando os resultados obtidos. Após a verificação dos resultados, procede-se da realimentação do planejamento futuro. A realimentação é tratada por Cruz (1988) como retroalimentação, um dos estágios da despesa orçamentária. No momento da realimentação, os gastos públicos são reavaliados, reprogramados, complementados em exercícios futuros ou incluídos na nova programação. É uma espécie de *feedback*, ou seja, através das respostas obtidas com a avaliação tem-se a oportunidade de solucionar possíveis problemas, consertando erros existentes, buscando, a cada exercício, alcançar uma execução mais próxima do planejamento e o desenvolvimento econômico-social.

No passado, a função do controle era basicamente de elaborar o orçamento. Conforme descrito por Giacomoni (1985), com o aumento das receitas e despesas e com a diminuição da participação legislativa na elaboração do orçamento, que antes era de competência do Poder Legislativo, a ênfase do controle passou a ser dirigida à execução orçamentária.

Com a maior complexidade das funções do controle, não acompanhadas pelo aperfeiçoamento da fiscalização legislativa, surge a necessidade de um novo sistema de controle, o controle interno, para, segundo Giacomoni (1985, p. 203), “possibilitar aos próprios órgãos executivos, a avaliação do desenvolvimento dos trabalhos nos seus diversos escalões”.

O artigo 70 da CF/88 estabelece:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O disposto neste artigo também é válido para os estados e para o Distrito Federal. Na administração pública municipal, o controle deve ser exercido pela Câmara Municipal, mediante controle externo, com auxílio do Tribunal de Contas e pelo sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal, conforme estabelecido no artigo 31 da CF/88 e artigo 113 da Constituição Estadual de 1989, do Estado de Santa Catarina. Deve ainda existir o controle social, por parte do povo, exigindo de seus governantes uma gestão responsável, preocupada com os interesses da população. O §2 do artigo 74 da CF/88 e o §2 do artigo 62 da CE/89 estabelecem que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato pode, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas. Cabe, aos cidadãos, reivindicar seus direitos.

Em 1964, o controle da execução orçamentária já vinha sendo tratado pela Lei 4.320. A Constituição Federal de 1967 previa a manutenção de um sistema de controle interno apenas para o Poder Executivo. Em 1988, com a atual Constituição Federal, o controle passa a ser exigido também aos Poderes Legislativo e Judiciário para a União e para os estados. Os municípios devem manter sistema de controle interno do Poder Executivo.

Conforme o artigo 77 da Lei 4.320/64, a verificação será prévia, concomitante e subsequente.

Ou seja, a verificação deve ocorrer desde o estágio do empenho, até a elaboração dos relatórios finais e prestação de contas, passando pelos balancetes periódicos. Nesses três momentos deve ocorrer o controle para verificar a eficiência, eficácia e a efetividade do que estava previsto no planejamento e proceder dos reajustes indispensáveis ao processo.

Segundo Amaral (1999), o controle prévio visa impossibilitar que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público, o controle concomitante tem como objetivo verificar a regularidade da formação do ato administrativo e o controle subsequente tem o propósito de examinar os atos já praticados, para corrigi-los, desfazê-los ou confirmá-los.

O controle interno e o controle externo, exigidos por lei, correspondem ao controle formal. É a constatação se os atos administrativos estão de acordo com a legislação que os fundamentou.

Segundo Amaral (1999, p. 28),

Entende-se como formais os tipos de controle onde prevaleçam as seguintes características:

- legalidade;
- supremacia e vigília;
- correção hierárquica;
- obediência ao roteiro

O controle substantivo é de competência da própria administração, não cabendo aos órgãos de controle externo, já que avalia a eficiência, eficácia, efetividade e a economicidade verificando de que forma que os recursos estão sendo aplicados, para mantê-la ou corrigi-la.

Para Cruz (1997. p. 57 apud AMARAL, 1999, p. 46):

A economicidade consiste em produzir mais, utilizando os mesmos recursos e mantendo ou melhorando o nível de qualidade. Já a efetividade consiste, de fato, em constatar a existência do objeto ou processo em referência. Por eficiência se entende o fazer bem determinada coisa, enquanto a eficácia consiste em fazer a coisa certa diante do objetivo previsto.

Os conceitos acima são de fundamental importância para o entendimento desse tema e de outros conceitos relacionados ao controle, pois representam fatores quantitativos e qualitativos utilizados na verificação do bom desempenho da entidade.

Segundo Amaral (1999, p. 28),

Entende-se como substanciais os tipos de controle onde predominam as seguintes características:

- comparação dos padrões como o desempenho real;
- emprego racional e oportuno dos recursos;
- avaliação de resultados;
- autonomia e viabilidade técnica de uso.

Pode-se exemplificar o controle formal e o controle substantivo da seguinte forma: a LRF trata do empenho do gestor em arrecadar, isto é, o gestor público deve ter a vontade de arrecadar e colocar esta em prática. Para melhorar a arrecadação, podem ser feitos cursos de capacitação dos fiscais do Município. Pode-se visualizar o controle formal no estabelecimento de um horário a ser cumprido no curso, avaliações a serem feitas, a contratação de um instrutor, a aquisição de micro computadores portáteis para o trabalho em campo. Já o controle substantivo está na prática do que foi visto no curso, a mudança na forma de trabalhar dos fiscais, após a capacitação, baseados na aprendizagem que obtiveram, aumentando assim, a arrecadação do Município.

2.9.1 Controle Interno

O controle interno é uma forma de auditoria interna, que ocorre dentro da própria administração e visa fiscalizar a atuação dos ordenadores da despesa, verificando o cumprimento do planejamento no momento da execução.

O American Institute of Certified Public Accountant, AICPA (1949 apud CRUZ, 2003, p.118) assim define o controle interno:

O controle interno compreende o plano geral da organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas adotados dentro de uma empresa para salvaguardar seu patrimônio, verificar a exatidão e a veracidade das

informações contábeis, promover a eficiência das operações e fomentar maior adesão à política prescrita pela gerência.

Através do controle interno, busca-se evitar a continuidade de vícios, retificando os desvios encontrados, pois não basta apenas acompanhar a evolução, deve-se proceder às correções necessárias, eliminando divergências e evitando o descontrole.

São objetivos do sistema de controle interno, conforme o artigo 74 da CF/88:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O controle interno no Poder Executivo é de responsabilidade da administração central, estando ligado diretamente ao titular do Poder Executivo. Ou seja, no organograma de uma prefeitura municipal, o Órgão de Controle Interno deve estar ligado diretamente ao gabinete do prefeito. Ao mesmo tempo, ele atua de forma independente no processo administrativo, sendo obrigação deste comunicar quaisquer irregularidades encontradas ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária do responsável pelo sistema de controle interno.

Segundo Gattringer (2002, p. 44):

O sistema de controle interno de uma entidade se compõe de diversos subsistemas, a saber: de orçamentos; de pessoal e folha de pagamento; de receita; de créditos; de dívidas; de patrimônio; de disponibilidades financeiras etc. Assim, cada subsistema [...] terá o traço da sua forma contábil e administrativa de controle, indicando os seus responsáveis diretos.

Além do Órgão de Controle Interno, esse controle deve ser praticado dentro de cada secretaria, tanto na manutenção do patrimônio público e na utilização

consciente de recursos, evitando depredação, desperdícios ou até mesmo a apropriação indébita, quanto na verificação dos atos administrativos de subordinados, pelos responsáveis de cada setor.

Entende-se por apropriação indébita, ou peculato, segundo o artigo 312 do Código Penal, a apropriação, por funcionário público, de dinheiro, valor ou qualquer bem imóvel. Ou seja, o funcionário público desviar recursos, utilizar veículo oficial para fins particulares ou levar para casa algum bem público.

Para Meirelles (1993), o controle praticado pelo responsável de cada setor sobre seus subalternos chama-se controle hierárquico. Segundo Meirelles (1993, p. 569), “o controle hierárquico pressupõe as faculdades de supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e avocação das atividades controladas, bem como os meios corretivos dos agentes responsáveis”.

Na implantação de um sistema de controle interno, devem-se considerar as peculiaridades de cada entidade. Ainda assim, segundo Gattringer (2002, p. 39), algumas medidas devem ser adotadas, em termos de política de organização:

- Organograma atualizado e adequado;
- Formalização das políticas e procedimentos;
- Divulgação das tarefas afetas a cada setor e cada responsável;
- Segregação de funções;
- Exatidão dos registros;
- Descentralização das operações;
- Pessoal selecionado e capacitado;
- Rotatividade funcional;
- Instruções constantes em manuais;
- Contas de controle obrigatórias;
- Revisão e avaliação permanente e sistêmica
- Conscientização sistêmica do servidor

Ações como essas, devem ser implementadas, com o objetivo de criar uma política voltada ao comprometimento de cada servidor com a entidade. Seguindo-se esses princípios pode-se constatar ou até mesmo evitar vícios, descontrole, erros e

fraudes. É importante ressaltar que essas ações devem estar associadas para produzirem efeito na administração.

Nos municípios do Estado de Santa Catarina, o sistema de controle interno deveria ter sido implantado 180 dias após a publicação da Lei Complementar 202/00, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, conforme seu artigo 119. Mais precisamente, em 15 de junho de 2001, todos os municípios do estado deveriam estar implantando seus sistemas de controle interno, e comunicando o Tribunal de Contas. Esse prazo vem sendo prorrogado desde então e, em 2004, a grande maioria dos municípios não possui sistema de controle interno. No município de Palhoça, o controle interno encontra-se em fase de implantação.

Quanto mais eficiente for verificada a atuação do controle interno, menos testes terão que ser feitos pelo controle externo, por parte do Tribunal de Contas, proporcionando maior segurança a esta auditoria.

Desta forma, o controle externo também será exercido pelo Poder Legislativo, através do Congresso Nacional, na esfera federal, através da Assembléia Legislativa, na esfera estadual e Câmara Municipal, na esfera municipal.

2.9.2 Controle Externo

Nos municípios, o controle externo foi primeiramente desempenhado pela Câmara Municipal. A partir de 1988, com a Constituição Federal, o controle externo dos atos do Poder Executivo municipal passou a ser auxiliado pelo Tribunal de Contas dos Estados.

Essa atuação, segundo Campello e Matias (2000, p. 26),

[...] veio da necessidade de verificar se os critérios utilizados pela Câmara Municipal estão corretos, se as normas e procedimentos legais de competência superior (Estadual e Federal) estão sendo seguidos e, também, como forma de evitar que a legalidade dos atos torne-se apenas uma questão política entre Executivo e Legislativo.

É comum, principalmente em municípios pequenos, a disputa entre partidos. Muitas vezes essa disputa ou problemas pessoais são levados, após as eleições, para dentro da Câmara Municipal e Prefeitura, fazendo com que o controle deixe de ser um ato constitucional, para se tornar um jogo de interesses.

Diante disso, a atuação do Tribunal de Contas é de suma importância, para que o controle externo seja exercido, na forma da lei.

O Tribunal de Contas não é responsável apenas pela fiscalização, é também uma fonte de informações onde, a partir destas, pode haver melhorias nos procedimentos administrativos.

As principais atribuições do Tribunal de Contas da União, segundo Giacomoni (1985, p.206), são:

- a) apreciação das contas anuais do presidente da República, sobre as quais emitirá parecer ao Congresso Nacional;
- b) auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União, mediante a análise de demonstrações contábeis; e
- c) julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis, através de levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamento das autoridades administrativas.

Essas e outras atribuições, conferidas pelo artigo 71 da Constituição Federal, também são válidas aos Tribunais de Contas dos estados, como dispõe o artigo 59 da CE/89.

Como forma de regulamentar os dispositivos da Constituição do Estado de Santa Catarina, foi editada a Lei Complementar 202 de 15 de dezembro de 2000, mais conhecida como Lei Orgânica do Tribunal de Contas. Após o advento desta, entrou em vigor a Resolução nº 06/2001, aprovando o Regimento Interno do Tribunal

de Contas, regulamentando o controle das contas municipais pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

O Poder Executivo municipal informa os dados por meio de planilhas, que são enviadas através do Sistema LRF-NET, do Tribunal de Contas, via internet. As planilhas são analisadas e o resultado é divulgado no sítio eletrônico www.tce.sc.gov.br. Posteriormente, é emitido o parecer prévio, que tem seu resultado votado pela Câmara Municipal. Segundo § 2º do art. 113 da Constituição do Estado de Santa Catarina, esse parecer só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

Segundo Reginatto (2003, p. 70), o julgamento realizado pela Corte de Contas, no Tribunal de Contas, pode ter como resultado:

- a) contas regulares – contas que expressam com clareza e objetividade a boa utilização do erário público pelas administrações, sem contornos de ilegalidade ou ilegitimidade de atos de ingestão econômica;
- b) contas regulares com ressalvas – aquelas que evidenciam improbidade técnica ou qualquer falta de natureza formal, sem qualquer indício de má-fe ou negligência grave ou lesiva ao erário;
- c) contas irregulares – aquelas em que se constata a omissão no dever de prestar contas; prática de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, ou grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico injustificado; e desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos.

Mediante um resultado desfavorável, pode o Tribunal de Contas decretar a irregularidade das contas municipais, gerando até mesmo a inelegibilidade do prefeito. Entende-se por inelegibilidade, segundo Reginatto (2003, p. 71) “impedimento à capacidade eleitoral passiva, isto é, ao direito de ser votado”.

No julgamento das contas públicas, à primeira vista tem-se a impressão de que a Câmara Municipal possui uma ínfima participação no processo, devido ao fato de apenas votar a aprovação do parecer prévio elaborado pelo Tribunal de Contas.

É importante ressaltar que todas os projetos de lei para aprovação de créditos adicionais devem passar pela Câmara Municipal para devida apreciação e promulgação. Quando esses não são aprovados, fica o Poder Executivo com o orçamento “amarrado”, impossibilitando sua ação.

Além disso, segundo Campello e Matias (2000), a Câmara Municipal interfere diretamente no exercício das funções do Poder Executivo, a longo prazo, através da elaboração e aprovação da Lei Orgânica do Município e apreciação e aprovação do Plano Diretor, a médio prazo, pela avaliação e aprovação do Plano Plurianual e a curto prazo, por meio da avaliação, análise e aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual e do acompanhamento e avaliação da execução do orçamento e exercício das funções do Poder Executivo, através da aprovação de suas contas.

Durante sessentas dias, as contas do município ficam à disposição de qualquer contribuinte, conforme o § 4º do artigo 113 da CF/88. Esse dispositivo tem como objetivo possibilitar a transparência e o controle social.

2.9.3 Controle Social

Para melhor entendimento do controle social é importante, primeiramente, que se conheça o conceito de cidadania.

Conforme consulta à Enciclopédia Mirador Internacional (1987, p. 2392), “[...] cidadania define a condição daqueles que residem na cidade. Ao mesmo tempo, o termo se refere à condição de um indivíduo como membro de um Estado, como portador de direitos e obrigações”.

Ou seja, ser cidadão é participar da vida do local onde se vive, lutar pelo desenvolvimento deste, é saber escolher seus governantes, é se organizar em sociedade e exigir de seus representantes uma aplicação de recursos responsável, buscando interesses comuns, comprometida com o desenvolvimento da cidade.

Um assunto muito discutido nos jornais é a corrupção, principalmente nos municípios, onde o desvio de verbas é um dos maiores responsáveis pelos problemas sociais.

Conforme Trevisan (2003), a partir do momento que um governante desvia verbas da merenda escolar das escolas, está prejudicando a educação das crianças, negando a elas um futuro melhor. Os desvios de recursos da saúde comprometem a vida da população, deixando-a exposta a doenças e sem socorro imediato. A corrupção destrói a qualidade de vida da população, estimula a violência e o tráfico.

A corrupção não deve ser aceita como sendo algo normal e sem solução. O controle social não é apenas um direito, é também um dever do cidadão. Em um Município onde predomina a corrupção, ocorre um subdesenvolvimento econômico, pois nenhum projeto com interesses sociais é posto em prática, os recursos são destinados ao atendimento de interesses pessoais dos chefes de poder, ficando os interesses da população em último lugar.

O controle realizado pelos Tribunais de Contas verifica apenas aspectos formais da despesa pública, não se aprofundando nos fatos para apurar possíveis irregularidades. É verificada apenas a data da nota fiscal, se esta não possui rasuras, se está assinada pelo responsável do setor que a recebeu ou, muitas vezes, apenas analisam os relatórios.

Não são verificados pontos como a procedência da nota fiscal e do material adquirido, a existência física da empresa, se a quantidade especificada na nota foi

realmente a entregue, se o material entregue possui a mesma qualidade do material que foi pedido ou se os preços estão muito acima dos preços do mercado.

Dessa forma, analisando apenas aspectos formais, o controle externo acaba beneficiando políticos corruptos, que se utilizam de pareceres dos Tribunais de Contas como marketing pessoal para se reelegerem e continuarem desviando recursos públicos.

A única forma de combater esse problema, é através do controle social que, regulamentado pelo §2 do artigo 74 da CF/88 e o §2 do artigo 62 da CE/89, consiste na verificação da legalidade dos atos administrativos por parte da população.

No Brasil, existem Organizações Não Governamentais (ONG's), preocupadas com o controle social. É o caso da Amigos Associados de Ribeirão Bonito (AMARRIBO), do Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social e do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (Ibase). Essas organizações buscam a construção de uma sociedade democrática, o combate às desigualdades sociais, e desenvolvimento humano estimulando a participação dos cidadãos. Com a participação ativa desses, pressionam o poder público por políticas que visam o bem comum da população, o desenvolvimento sustentável, e uma sociedade mais justa.

Para o Ibase (www.ibase.br), “democracia é cidadania ativa, participativa, de sujeitos sociais em luta, nos locais em que vivem, agindo e construindo – com igualdade na diversidade – a sociedade civil, a economia e o poder”.

Nesse sentido, o Ibase considera o orçamento um dos instrumentos mais importantes no monitoramento de políticas públicas e defende o orçamento participativo, como forma da população lutar por recursos públicos para a região onde moram.

Um exemplo de cidadania nos deu o povo de Ribeirão Bonito. Os integrantes da AMARRIBO, ONG que surgiu da preocupação de moradores e ex-moradores do Município de Ribeirão Bonito, Estado de São Paulo, com o desenvolvimento social e humano do Município, diante de tantas irregularidades que estavam ocorrendo na administração municipal, chegaram à conclusão de que nenhum esforço seria valioso, se não combatessem primeiramente a corrupção. Então, após levantar provas do desvio de recursos públicos e de improbidades administrativas, conseguiram não apenas o afastamento do prefeito, como a sua renúncia e prisão. Hoje, a AMARRIBO possui uma cartilha que ensina passo a passo como cassar um político corrupto. Com o nome de “O Combate a Corrupção nas Prefeituras do Brasil”, a cartilha objetiva auxiliar contribuintes preocupados com o combate à corrupção nos municípios onde vivem.

Exemplos como o da AMARRIBO são sinais de que é possível se chegar a uma sociedade mais justa, longe de tantas desigualdades. O controle popular só existe no momento em que o povo sai de suas casas para lutar pela democracia. Participar da elaboração dos orçamentos, acompanhar a execução e exigir a prestação de contas por parte dos governantes são formas de buscar uma sociedade verdadeiramente democrática.

3 ASPECTOS RELACIONADOS COM O PLANEJAMENTO E EMPENHAMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA PÚBLICA ESTATAL

Neste capítulo, propõe-se a descrição do processo de planejamento e execução da despesa orçamentária, focalizando a Prefeitura Municipal de Palhoça. Para isso foram utilizados documentos coletados na Gerência de Contabilidade dessa Prefeitura, entrevistas com o responsável pela contabilidade da entidade (apêndice A) e com uma contadora, funcionária do mesmo setor, baseado também na experiência prática vivida na unidade administrativa aqui mencionada.

A Prefeitura Municipal de Palhoça, como entidade de direito público, tem o planejamento como um instrumento constitucional, exigido pelo artigo 165 da CF/88:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I – o plano plurianual;
II – as diretrizes orçamentárias;
III – os orçamentos anuais.

Dessa forma, através do Plano Plurianual (PPA), são estabelecidas as metas, diretrizes e objetivos de governo para os próximos quatro anos, do segundo ano de mandato ao primeiro ano do mandato subsequente. Na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), são estabelecidas as metas, diretrizes e objetivos de governo para o próximo ano e na Lei Orçamentária Anual (LOA) estes estarão traduzidos em dotações orçamentárias.

O planejamento de uma empresa pública é a base para toda a sua gestão. Nenhum projeto pode ser posto em prática sem antes estar consignado no PPA, na LDO e na LOA.

Quando o orçamento está sendo elaborado, no exercício anterior a sua execução, são estimadas todas as receitas e fixadas todas as despesas, ambas por fonte de recurso.

Fonte de recurso seria a procedência do recurso, por exemplo, proveniente de receitas próprias do município, como a receita tributária de IPTU, de ISS, pode também ser decorrente de convênios, ou de transferências do governo federal, como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Outro exemplo é o Fundo Nacional de Desenvolvimento do Ensino Médio (Fundef).

Na elaboração do orçamento, é feito um levantamento de todas as despesas de custeio, como água, luz, telefone, material de expediente e outras específicas de cada secretaria. São também deduzidos os recursos que possuem previsão constitucional, como os gastos com educação, saúde e o repasse à Câmara Municipal. A diferença é o que pode ser investido, conforme anteriormente incluído no PPA e na LDO. Ou seja, se no PPA e na LDO havia previsão para aquisição de veículos para a Secretaria da Administração, e verificou-se na elaboração do orçamento, que existem recursos disponíveis, pode-se consignar no orçamento dotação específica para aquisição de veículos dentro da Secretaria de Administração.

É importante salientar que um recurso vinculado, ou seja, que seja recebido com uma finalidade específica, como o Fundef, não pode ser utilizado para outro fim, neste exemplo, apenas para o ensino fundamental. Da mesma forma, um convênio com a Caixa Econômica Federal, para construção de moradias populares, deve apenas ser utilizado para a construção dessas moradias. Existe ainda uma contrapartida do município, ou seja, uma porcentagem que deve ser paga com recursos próprios, previamente estabelecida na lei que firmar o convênio.

As dotações orçamentárias são divididas por órgão, unidade orçamentária, função, sub-função, programa, projeto/atividade, categoria econômica, grupo de natureza da despesa, modalidade de aplicação, e elemento de despesa. Poderiam ainda receber um desdobramento facultativo.

Como exemplo, pode-se verificar a codificação recebida pelo elemento Material de Consumo, consignado no orçamento do Gabinete do Prefeito, da Prefeitura Municipal de Palhoça.

CLASSIFICAÇÕES		CÓDIGO	DESCRIÇÃO
ORGÂNICA	Órgão	2	GABINETE DO PREFEITO
	Unidade	1	GABINETE DO PREFEITO
FUNCIONAL PROGRAMÁTICA	Função	4	Administração
	Sub-função	122	Administração Geral
	Programa	0002	GERAÇÃO DE TRABALHO E RENDA
	Atividade	2.002	Functo. e Manut. Do Gabinete do Prefeito
ECONÔMICA	Categoria Econômica	3	Despesas Correntes
	Natureza da Despesa	3	Outras Despesas Correntes
	Modalidade de Aplicação	90	Aplicações Diretas
	Elemento de Despesa	30	Material de Consumo

Tabela 1: Classificação Orçamentária

Fonte: Elaborada pela Autora

Essa codificação foi adaptada da Planilha – Demonstrativo dos Projetos e Atividades – Administração Direta (anexo 3), com apoio da Portaria Interministerial 163/01. O elemento orçamentário poderia ainda ter sido desdobrado em Combustíveis e Lubrificantes, ou em Material de Expediente, como um sub-elemento. Caso a autorização no orçamento se desse até sub-elemento, este teria que ser cumprido na execução, da mesma forma que é cumprido o elemento, desta forma, uma dotação para combustíveis deveria ser utilizada apenas para este fim, necessitando de lei e decreto autorizando remanejamento desta dotação para material de expediente, por exemplo, caso fosse necessário.

Esse detalhamento poderia se feito através do Quadro de Detalhamento da Despesa (QDD), como ocorre no Estado de Santa Catarina. O QDD é um documento elaborado após a publicação da Lei Orçamentária Anual, como forma de cumprir a primeira etapa para abertura do crédito orçamentário. Ou seja, o detalhamento ocorre a nível operacional, por unidade orçamentária, projeto/atividade, elemento de despesa e fonte de recurso. Por último, divide as despesas correntes e de capital em grupos de natureza da despesa por fonte de recursos. Através do QDD, é aberto o crédito orçamentário, para iniciar a execução no primeiro dia útil do exercício subsequente. Para melhor entendimento do QDD, optou-se em incluir como anexo as páginas referentes ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, do QDD 2003 do Estado (anexo 2).

Na Prefeitura Municipal de Palhoça, não é feita a elaboração do QDD. São elaboradas planilhas (anexo 3), através do programa Betha Proposta, que são anexadas ao Projeto de Lei Orçamentária, quando este é encaminhado à Câmara Municipal.

Após elaboração do Projeto de Lei Orçamentária, e da Mensagem de Encaminhamento da Lei Orçamentária, estas são enviadas à Câmara Municipal, para serem discutidas em Plenário, inclusão de emendas e supressão de artigos. Após a aprovação pela Câmara Municipal, volta ao Poder Executivo para ser sancionada ou vetada pelo Prefeito.

Tendo sido sancionada a lei, é aberto o crédito orçamentário. Na Prefeitura Municipal de Palhoça, as dotações orçamentárias são, para efeito de acesso no *software*, importadas do Sistema Betha Proposta para o Sistema Administrativo Público Orçamentário, conhecido como Betha S.A.P.O.

Neste momento, inicia-se a execução orçamentária, através do primeiro estágio da despesa pública, o empenho.

O empenho é a dedução da dotação orçamentária específica, consignada no orçamento. Está regulamentado no artigo 58 da Lei Federal 4.320/64 o qual assim o conceitua:

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Depois de passar pelo processo de licitação, ou mesmo quando inexistir tal estágio, verifica-se a existência de dotação orçamentária específica para aquela despesa. Quando há dotação, empenha-se a despesa, que deve estar primeiramente consignada no orçamento do Município, no PPA, na LDO e na LOA. É emitida a nota de empenho, para então poder adquirir-se o material, dar início a uma obra ou à contratação de um serviço. O empenho deve ser prévio, para garantia do credor, de que existe dotação orçamentária e de que esta está deduzida, prevendo uma futura obrigação para com aquele, e para a entidade, como forma de cumprir o planejamento e não incorrer em despesas que não possuam previsão de recursos para pagamento.

No Sistema Betha S.A.P.O., procede-se do empenho da despesa, na tela de empenho, conforme mostrado a seguir:

Empenhos

Empenhos 1 | Empenhos 2 | Itens | ☒ Imprimir ☐ Abrir tela de vencimentos ☐ Abrir tela de OP

Código: 1 | Saldo Dotação: 0,00

Data emissão: 02/01/04 | Data Liquidação: 00/00/00 | Valor Bloqueado: 0,00

Despesa: 6 | 01.01.2.001.3.3.90.36.00.00.00 / Outros Serviços de Terceiros - P

Complem. elem.: (Nenhum)

Credor: 2 | JANIO LUIZ DESCHAMPS

Valor: 7.800,00

Recurso: 101 | RECURSOS VINCULADOS-REGIME PROPRIO DE PREVIDENCIA

Tipo Despesa: 5 | SERVIÇOS CONTABEIS

Processo: Gastos c/ pessoal ☐ Tipo do empenho: Global

Fundamento: Data Fundamento: Ordinário

Tipo proc licitat.: Inexigibilidade ... Processo/licitação: Global

Data homolog.: 00/00/00 | Servidor: Nenhum

Contrato: 001/04 | Data Contrato: 02/01/04

Categoria: Comum

Avançar >> | Inserir | Selecionar | Gravar | Excluir | Vencimentos | Anulações

Figura 1: Empenhos – Empenhos 1

Fonte: Betha S.A.P.O.

Nessa tela Empenhos 1, através do botão *Inserir*, um novo código de empenho é dado automaticamente, sempre obedecendo à ordem numérica e cronológica. Esse código será o número da nota de empenho.

Na parte superior da tela, existem três opções que podem ser clicadas. A opção *Imprimir*, que quando clicada, emite a nota de empenho automaticamente após a conclusão do empenho. A opção *Abrir tela de vencimentos*, que faz com que automaticamente, após o preenchimento de todos os campos, a tela de vencimentos se abra para que estes sejam especificados. E a opção *Abrir tela de OP*, que, após a conclusão do empenho, levaria automaticamente para a tela de Ordem de Pagamento. Esta terceira opção não é utilizada, visto que, para se proceder ao pagamento de um empenho, este deve ser primeiramente liquidado. Quando da liquidação concomitante ao empenho, ainda assim a ferramenta não é utilizada, pois

o funcionário que processa os empenhos não é o mesmo que processa as ordens de pagamento, devido ao grande fluxo de tarefas de ambos.

O próximo passo é inserir a data no campo *Data emissão*. O sistema fornece automaticamente a data do último empenho. A data do empenho nunca pode retroceder, ela deve permanecer a mesma, quando se tratando de um empenho da mesma data, ou posterior, quando se está empenhando despesas de um dia diferente do último empenhado.

O campo *Data Liquidação* normalmente não é utilizado. Conforme entrevista com o técnico responsável pela contabilidade da Prefeitura Municipal de Palhoça (apêndice A) a utilização desse estaria comprovando um empenho *a posteriori*, ou seja, a realização de uma despesa sem prévio empenho, o que não é permitido pelo artigo 60 da Lei 4.320/64 e vedado pelo artigo 167 da CF/88. Esse campo somente é utilizado quando do empenhamento de despesas que não dependem de implemento de condição, ou que este já tenha sido cumprido. Como exemplo, temos o empenho de amortização da dívida fundada interna, onde se tem uma dívida confessada que não depende de liquidação e o empenho da folha de pagamento, onde o implemento de condição, o trabalho dos servidores durante todo o mês, já foi cumprido.

No campo *Despesa*, deve ser digitado o número do reduzido da despesa, que corresponde a um elemento orçamentário, dentro de um órgão, unidade, projeto/atividade e elemento de despesa, conforme explicado anteriormente quando se tratava do planejamento e exemplificado na codificação do elemento material de consumo do Gabinete do Prefeito.

Quando digitado o reduzido da despesa, automaticamente aparece no campo *Saldo Dotação* o saldo da dotação específica utilizada e o Valor Bloqueado, caso exista.

No campo *Complem. Elem.*, não utilizado na Prefeitura Municipal de Palhoça, poderia ser feito um detalhamento mais preciso da despesa, como por exemplo, dividi-la por setor ou Bairro do Município, onde se teria uma avaliação maior da utilização de recursos por região.

No campo *Credor*, deve ser digitado o código do credor, anteriormente cadastrado.

O campo *Valor* representa o valor da despesa a ser empenhada, ou estimativa para o exercício, ou global para a licitação, subvenção ou contrato.

O campo *Recurso* representa a fonte de recurso utilizada, é dado automaticamente quando se digita o reduzido. As opções estão detalhadas na Relação de Fonte de Recursos (anexo 4).

O campo *Tipo de Despesa* representa uma descrição mais detalhada da despesa, já que no orçamento a codificação do elemento não se dá até sub-elemento. É uma forma de ter melhor controle de custos das secretarias, não deixando o orçamento “amarrado” pelo sub-elemento. Podem-se visualizar os tipos de despesa no relatório de Despesas Empenhadas por tipo de despesa do Fundo Municipal de Saúde da Prefeitura Municipal de Palhoça (anexo 5).

No campo *Processo*, deve-se digitar o número do processo licitatório. Apesar desta ferramenta facilitar a visualização, quando da necessidade de se fazer uma consulta, este não é utilizado na Prefeitura Municipal de Palhoça.

O campo *Gastos c/ pessoal* se refere ao limite de gastos com pessoal, exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Sempre que se utilizar um elemento de despesa que possua como natureza da despesa o código 1, Pessoal e Encargos Sociais, esse campo será clicado automaticamente.

Existem duas exceções para esta regra. A primeira, quando se tratar de rescisões, que são de natureza da despesa 1, mas não contam como gastos com pessoal. Nesse caso essas permanecem clicadas e no campo Tipo de Demissão, que será visto mais à frente, quando escolhida a opção indenização, tem o valor deduzido dos gastos com pessoal. Outra exceção é o empenho da folha de pagamento dos estagiários. O elemento de despesa utilizado é o 3.3.90.36.00.00, Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física, que tem como natureza da despesa 3, Outras Despesas Correntes, e por isso não aparece clicado automaticamente, mas deve ser clicado porque, apesar de não ser um servidor público, o estagiário está substituindo um funcionário. É importante lembrar que neste capítulo, vem-se descrevendo a realidade do processo da Prefeitura Municipal de Palhoça.

No campo *Tipo do empenho*, deve-se apontar qual a modalidade do empenho, se ordinário, estimativo ou global. A utilização desse campo parte do planejamento, quando se estima quanto se vai gastar com determinada despesa, até o pagamento, já que cada modalidade possui um prazo diferente para liquidação e pagamento.

Um exemplo, dado pelo contador responsável pela contabilidade da Prefeitura Municipal de Palhoça (apêndice A), é aquisição de pneus para os veículos da Prefeitura. Com base no que foi gasto com pneus no exercício anterior pode-se estimar quanto vai ser gasto neste exercício. Se o valor for menor que R\$ 8.000,00, pode-se adquirir sem processo licitatório, conforme houvesse a necessidade, o que resultaria em empenho ordinário, com prazo de pagamento até 72 horas após a entrega do material, que deveria ser feita de uma só vez. Caso o valor excedesse R\$ 8.000,00, haveria a necessidade de processo licitatório para aquisição dos pneus, o que resultaria em um empenho global, onde o material poderia ser entregue

conforme fosse necessário, sendo este liquidado e pago parceladamente, conforme a entrega dos pneus. Para que se tome conhecimento maior do processo licitatório recomenda-se consultar a Lei 8.666/93, conhecida com Lei de Licitações. Dentre os objetivos da presente monografia, dada a exigüidade de tempo, priorizou-se mais o empenhamento do que o processo seletivo para fornecimento de bens e serviços. Convém destacar que, para o consumo de pneus há um acompanhamento no módulo “Controle de Frota”, também no Sistema Betha e isso serve para a formação de juízo de valor acerca do sistema gerencial e o nível de integração deste com o sistema contábil e/ou relatórios pontuais para o controle interno.

O reflexo do tipo do empenho se dá também no momento em que for pago um empenho, tanto na Ordem de Pagamento, quanto nos Restos a Pagar, no momento em que se escolhe o pagamento parcial ou total, visto que o ordinário poderá ter pagamento total e o estimativo e o global, poderão ter pagamentos parcelados.

No campo *Fundamento*, deve ser digitado o número da lei que autoriza a despesa. É utilizado, por exemplo, no empenho de subvenções a alguma entidade conveniada ao município. Quando digitado o número da lei, o campo *Data Fundamento* se abre para que seja digitada a data da lei.

No campo *Tipo proc. licitat.*, podem-se escolher as opções restritas apresentadas no campo. As opções são: Convite para Compras e Serviços, Convite para Obras e Serviços de Engenharia, Tomada de Preço para Compras e Serviços, Tomada de Preço para Obras e Serviços de Engenharia, Concorrência para Compras e Serviços, Concorrência para Obras e Serviços de Engenharia, Leilão, Dispensa para Compras e Serviços, Inexigibilidade, Concurso, Dispensa para Obras e Serviços de Engenharia, Concorrência para Alienação, Inexigibilidade com

Processo, Pregão, Concorrência por Registro de Preços e Outras Modalidades. Este campo é utilizado apenas quando se tratar de processo licitatório, quando não, é utilizada a opção Inexigibilidade.

O campo *Processo/licitação* se abre quando escolhida uma das opções anteriores, diferente de Inexigibilidade. Nele deve ser digitado o número do processo licitatório.

O campo *Data homologação* também deve ser digitado quando se tratar de processo licitatório, sendo esta a data da homologação da licitação. A data da homologação não costuma ser a mesma da licitação, normalmente é posterior.

O campo *Servidor* não é utilizado na Prefeitura Municipal de Palhoça. O seu significado e utilidade foi questionado, no entanto não se obteve uma resposta para tal. Não existe acesso às opções restritas do campo, não se sabendo, desta forma, a sua aplicação.

No campo *Contrato*, deve-se digitar o número do contrato, quando houver. Quando da digitação do número do contrato o campo Data Contrato se abre para que seja digitada a data desse.

O campo *Categoria* representa a categoria de empenho. Ao se clicar na seta de opções, as opções restritas existentes no campo são: Comum, Adiantamento, Subvenção, Auxílio, Contribuição, Delegação de Recursos e Outros. A opção mais utilizada é Comum, que caracteriza a maioria dos empenhos, quando estes não se referem a adiantamentos, contribuições, subvenções, auxílios e contribuições, que possuem opção específica. A opção Delegação de recursos e Outros não é utilizada e da mesma forma que o campo Servidor, não pode ser explicada.

Após o preenchimento de todos esses campos, deve-se clicar no botão *Avançar*, para se proceder do restante das informações, constantes na tela Empenhos 2.

Figura 2: Empenhos – Empenhos 2

Fonte: Betha S.A.P.O.

Na tela Empenhos 2 o primeiro campo a ser preenchido é o campo *Tipo Meta ACP*. Nesse campo, ao se clicar na seta de opções, obtêm-se as seguintes opções: Nenhum, Equipamentos, Obras, Serviços e Transferências. No entanto, não é mais utilizado. Um exemplo da sua utilização, anteriormente, seria para o empenho de obras. Para isso, dever-se-ia primeiro cadastrar a obra, antes de iniciar o empenho, para após utilizar esta opção, digitar o número da obra no campo ao lado, também não mais utilizado. Atualmente, o cadastro de obras é feito na Secretaria Municipal de Infra-Estrutura e Meio Ambiente, outra Unidade Administrativa no Município.

O campo Desp. FUNDEF é utilizado apenas quando se está utilizando recursos oriundos do Fundo Nacional de Desenvolvimento do Ensino Fundamental, preenchido automaticamente e não podendo ser alterado.

Abaixo tem-se o campo *Tipo Demissão*, onde se possuem as opções de Nenhum, Indenização e Voluntária que, como já comentado nos gastos com pessoal, ao se escolher a opção Indenização, tem-se a dedução do valor da rescisão do limite de gastos, incluído anteriormente, quando este permaneceu clicado.

O campo contribuição é utilizado apenas para empenho de despesa com o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), desta forma, deve-se escolher na seta de opções a opção PASEP. Para os demais empenhos deve-se optar por Outros.

Os campos *Judicial de Competência Anterior* e *Custeio Recurso Específico* não estão disponíveis.

No campo *Histórico*, as opções estão detalhadas na Relação de Históricos Padrões (anexo 6). Os códigos de histórico mais comumente utilizados são o 122, Pela Despesa Empenhada, que por se tratar de um histórico genérico, é utilizado na maioria dos empenhos, o 123, Pelo Adiantamento da Despesa, 124, Pela Despesa de Pessoal Empenhada, 175, Pela Amortização da Dívida Fundada Interna e o 412, Pela Aquisição de Bens Móveis. O histórico deve ainda ser complementado no campo *Texto*, onde se deve descrever a despesa que está sendo empenhada.

Após se complementar o histórico no campo *Texto*, deve-se clicar no botão *Avançar*, para então descrever um a um o que está sendo adquirido, quando for o caso de empenhos de aquisições de materiais ou bens móveis.

Esta parte do processo não vem sendo utilizada na contabilidade da Prefeitura Municipal de Palhoça, já que o Controle Interno está em fase de implantação. A partir do momento em que estiverem com o Controle Interno implementado, deverá ser feito o preenchimento desses campos, no setor de compras ou de licitação, no momento em que preenchem o Pedido de Compras e Serviços ou o processo licitatório e os dados devem ser importados para a contabilidade, para que estejam constantes na nota de empenho.

The screenshot shows a software window titled "Empenhos". It has three tabs: "Empenhos 1", "Empenhos 2", and "Itens". The "Itens" tab is active. Below the tabs, there are three checkboxes: "Imprimir" (checked), "Abrir tela de vencimentos" (unchecked), and "Abrir tela de OP" (unchecked). Below these, there is a form with "Empenho:" followed by a text box containing "1", and "Valor Empenho:" followed by a text box containing "7.800,00". Below this form is a table with the following columns: "Seq.", "Descrição", "Unid.", "Quantidade", "Valor Unit.", and "Valor Total". The table is currently empty. Below the table, there is a summary bar with "Diferença: -7.800,00" and "Total: 0,00". Below the summary bar, there are two buttons: "Adicionar" and "Excluir". At the bottom of the window, there is a row of buttons: "<< Voltar", "Inserir", "Selecionar", "Gravar", "Excluir", "Vencimentos", and "Anulações".

Figura 3: Empenhos – Itens
Fonte: Betha S.A.P.O.

Através do botão *Adicionar*, inicia-se a inclusão dos itens que estão sendo empenhados, a unidade, a quantidade adquirida, o valor unitário e o total. Esta é uma forma de se ter controle do custo unitário dos produtos adquiridos, pelo controle interno, facilitando o controle externo pelo Tribunal de Contas.

Após concluídas todas as etapas acima, é emitida a nota de empenho (anexos 7, 8 e 9). O próximo passo é a liquidação, segundo estágio da despesa pública, após o cumprimento do implemento de condição, conforme disposto no artigo 63 da Lei 4.320/64:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por base apurar:

I – a origem e o objeto do que se deve pagar;

II – a importância exata a pagar;

III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II – a nota de empenho;

III – os comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço.

Pode ser que não ocorra a liquidação dentro do mesmo exercício, desta forma o empenho estaria inscrito em Restos a Pagar, tratando-se de um resto não-processado, já que não foi liquidado.

Figura 4: Liquidações
Fonte: Betha S.A.P.O.

Deve-se clicar no botão *Inserir*, para que dessa forma o sistema insira automaticamente um novo código de liquidação, que segue seqüência numérica e cronológica.

No campo *Empenho* deve ser digitado o número do empenho a ser liquidado. Automaticamente, o campo *Credor* será preenchido, com o código e a descrição do credor do empenho e o no campo *Saldo a Liquidar do Empenho* aparecerá o valor que se tem a liquidar para aquele empenho.

O campo *Data* é preenchido automaticamente, com base na última liquidação, já que esta não pode retroceder. Pode-se ainda preenchê-lo, caso a data da liquidação da nota fiscal seja posterior à data automaticamente inserida. Entende-se por data da liquidação, a data da assinatura do responsável pelo recebimento, na nota fiscal enviada junto com a mercadoria.

No campo *Texto Empenho*, ao se clicar na seta de opções, tem-se *Sim* e *Não*. Optando-se por *Sim*, o texto da liquidação permanece o mesmo do empenho. Quando optar-se por *Não*, pode-se alterar o texto, conforme o objeto da liquidação. Por exemplo, o histórico do empenho pode ser: Pela despesa empenhada referente à aquisição de 100 m³ de lajotas para a conservação de diversas ruas do município, Secretaria de Infra Estrutura e Meio Ambiente. Se por algum motivo o credor não tiver no momento da entrega 100 m³ e entregar apenas 50 m³, esta será a quantidade que deve constar na nota fiscal e que será liquidada. Então, no momento da liquidação, escolhe-se a opção *Não* e altera-se de 100 m³ para 50 m³. Este exemplo serve apenas para melhor entendimento do campo *Texto Empenho*, não sendo necessariamente o que acontece na prática, já que para haver uma liquidação apenas parcial deve-se estar tratando de empenhos estimativo ou global, e o

exemplo acima poderia ser um exemplo de empenho ordinário, dependendo do valor a ser adquirido de lajotas no exercício.

Dessa forma, quando um empenho é ordinário, o material deve ser entregue todo de uma vez, já que para o credor aceitar fornecer, deve ter disponibilidade para entrega imediata.

Quando o empenho é global, o fornecimento pode ser feito durante todo o exercício, conforme o contrato existente entre a prefeitura e o credor. Um exemplo bem comum é a aquisição de alimentos para a merenda escolar. No momento da licitação, são licitados alimentos para um período grande de tempo, que são entregues conforme a necessidade das escolas, já que se trata, na grande maioria, de produtos perecíveis. Conforme a entrega, é feita a liquidação das notas, e quando existe disponibilidade financeira, o sucessivo pagamento.

No caso de empenhos da modalidade estimativo, estes são feitos basicamente no início do exercício, através de uma estimativa para todo o ano. Esta estimativa não é exatamente o valor que será necessário para todo o exercício, certamente será maior ou menor. Quando maior, no final do exercício se fará uma anulação de empenho, no valor que excedeu o saldo necessário, ou se for menor, procede-se a um empenho complemento, no valor que se estima necessitar para atender a despesa. Um exemplo pode ser visualizado nos anexos 9 e 10, onde se tem um empenho estimativo (anexo 9), no valor de R\$ 148.000,00 referente transferência de recursos a Associação de Municípios da Grande Florianópolis, representando uma estimativa para o exercício de 2004. No anexo 10, pode-se visualizar a situação desse empenho em 27 de outubro de 2004, após terem sido liquidadas e pagas dez parcelas mensais. Tem-se ainda um saldo de R\$ 32.488,00 para os demais meses do ano. A primeira vista, pode-se crer que será feita uma

anulação de empenho no final do exercício, visto que as dez parcelas pagas foram menores do que R\$ 14.000,00. Logicamente, nada se pode afirmar, já que não se conhece o contrato existente entre ambos.

Após a liquidação do empenho, o credor entra em uma lista, por ordem cronológica por fonte de recurso para pagamento. Se houver disponibilidade financeira para pagamento dentro do próprio exercício, é emitida a Ordem de Pagamento que é um documento elaborado pela contabilidade e enviado à Tesouraria para que esta proceda do pagamento aos fornecedores, conforme disposto no artigo 64 da Lei 4.320/64, e Parágrafo único:

Art. 64. A ordem de pagamento é o despacho exarado de autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.
Parágrafo único. A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

A seguir, apresenta-se as telas Ordens de Pagamento, Descontos e Baixas, onde essa é processada, para ser emitido o documento Ordem de Pagamento (anexo 11).

Figura 5: Ordens de Pagamento - Ordens
Fonte: Betha S.A.P.O.

Clicando-se no botão *Inserir*, automaticamente se obtém o número da Ordem de Pagamento, que obedece a uma seqüência numérica e cronológica. O próximo passo é digitar o número do empenho que se está pagando, no campo *Empenho*.

Automaticamente, será apresentado o código e a descrição do credor, no campo *Credor*, o valor empenhado, liquidado, pago e o saldo existente para pagamento, nos campos correspondentes. A diferença entre estes valores, que pode ser observada acima, representa que o valor empenhado foi R\$ 2.300,00, sendo que apenas R\$ 1.833,40 foi liquidado e pago. Nessa tela apresentada, foi feita uma consulta de uma Ordem de Pagamento já processada, e por isso o valor liquidado e pago é o mesmo. Quando da digitação do número do empenho, após a devida liquidação da quantia a ser paga, deve aparecer uma diferença entre o valor liquidado e pago, que será o valor que se pode pagar.

Quando na tela de empenho se digitou o número do processo licitatório, este aparecerá automaticamente no campo *Processo*.

Em seguida, têm-se os campos *Emissão*, *Vencimento* e *Pagamento*, onde se insere a data desses três eventos. A data da emissão corresponde à data atual, em que se está processando a Ordem de Pagamento. A data do vencimento deve ter sido inserida quando do empenhamento da despesa, quando clicado o campo *Abrir tela de vencimentos*. E a data do pagamento é a mesma da emissão, já que se deve sempre processar a Ordem de Pagamento na data atual.

O campo *Descrição* nada mais é do que o histórico da liquidação, anteriormente processada.

Logo após inserir as informações requisitadas nesta tela, clica-se no botão *Avançar*, para que se possam inserir os descontos e retenções do pagamento.

Tipo do Desconto	Rúbrica	Conta	Valor
Extra Orçamentário	3873	39,60

320,40 39,60

Figura 6: Ordens de Pagamento - Descontos
 Fonte: Betha S.A.P.O.

Nesta tela são inseridas as retenções, por exemplo, de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Imposto sobre Serviço (ISS), Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) e os descontos, como o de empréstimos feitos pelos servidores para desconto em folha. Deve-se optar, na seta de opções, pelo tipo de desconto, Orçamentário, quando se tratar de uma receita própria do Município, como por exemplo, o ISS, ou Extra Orçamentário, quando o Município representa apenas um depositário de valores que serão repassados aos devidos proprietários, como é o exemplo do INSS, através de uma despesa extra orçamentária, na tela Despesas Extras. Essas opções representam receitas orçamentárias e receitas extra-orçamentárias.

Ao lado da seta de opções, tem-se um campo para preenchimento da rubrica da receita, que é preenchido automaticamente quando da digitação da conta, que é o reduzido da rubrica.

não for o mesmo do documento) e o histórico do pagamento, que será inserido automaticamente quando da gravação da Ordem de Pagamento.

Caso a despesa não venha a ser paga dentro do exercício, é inscrita em Restos a Pagar, conforme o artigo 36 da Lei 4.320/64:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

Trata-se, neste caso, de um resto processado, já que possui a devida liquidação. Os pagamentos devem obedecer a uma ordem cronológica de liquidação, onde primeiro estão inseridos os restos a pagar processados, ou seja, empenhos dos exercícios anteriores já liquidados, para depois os empenhos liquidados do exercício. Os restos a pagar que se encontram na situação de não processados ao final do exercício de competência, quando aptos à liquidação, devem ser liquidados na tela Liquidação de empenhos anteriores. Apenas após se proceder à liquidação, entram na ordem cronológica para pagamento.

Dessa forma, quando se verifica a existência de disponibilidade financeira para pagamento do resto, este deve ser processado na tela Restos a Pagar, distinguindo-se os que se encontravam na situação de processados e não processados em 31 de dezembro.

Figura 8: Restos a Pagar - Restos
Fonte: Betha S.A.P.O.

Sendo assim, deve-se clicar no botão *Inserir*, para que seja adicionado automaticamente um código para o novo resto, obedecendo a uma ordem numérica e cronológica. O próximo passo é discriminar se o resto a ser pago é um resto processado que foi liquidado no mesmo exercício do empenho ou se refere a um resto não processado que foi liquidado na tela Liquidação de empenhos anteriores.

Quando se tratar de resto processado, o próximo passo é digitar o número da ordem de pagamento no campo *Ordem Ant.*, que o sistema gerou automaticamente em 31 de dezembro, quando da inscrição em restos a pagar. No entanto, quando se tratar de resto não processado, deve-se digitar o número do empenho no campo *Emp. Ant.*.

Automaticamente, o sistema preencherá o campo *Credor*. Nos demais campos, o procedimento é o mesmo da tela Ordens de Pagamento, inclusive nas telas Descontos e Baixas.

Nesse processo de execução descrito, muitas outras ferramentas são utilizadas e outras telas poderiam ser apresentadas. No entanto, devido ao foco deste trabalho ser a despesa orçamentária, mais especificamente o empenho, optou-se em restringir nas telas apresentadas.

Na despesa orçamentária, podem ainda haver problemas de falta de dotação orçamentária, devido a possíveis erros de planejamento, mudanças na economia, nas prioridades de gestão, o que necessita de alterações na distribuição destas ou ainda o recebimento de recursos provenientes de convênios que não estavam previstos e precisam ter a abertura no orçamento.

Diante dessa necessidade, tem-se a figura dos créditos adicionais, que estão divididos em suplementares, especiais e extraordinários.

4 MONITORAMENTO DA EVOLUÇÃO APLICATIVA DAS DOTAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

As dotações orçamentárias, abertas no primeiro dia do exercício financeiro, após ter sido sancionada a lei orçamentária, estão divididas por órgão, unidade orçamentária, função, sub-função, programa, projeto/atividade, categoria econômica, grupo de natureza da despesa, modalidade de aplicação, e elemento de despesa. Estas dotações são os chamados créditos originais.

Quando uma dotação original não é suficiente, ou necessita-se de uma dotação que não exista no orçamento, por não estar prevista, pode-se adotar o mecanismo de créditos adicionais, ou seja, abrir uma nova dotação ou reforçar uma dotação existente. Esse mecanismo está regulamentado nos artigos 40 a 46 da Lei 4.320/64.

Art. 40. São créditos adicionais as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei do Orçamento.

Quando o orçamento é autorizado até o nível de elemento, a necessidade de autorizações para esta movimentação das dotações é ainda maior, visto que não se pode utilizar uma dotação consignada para material de consumo, para o empenho de despesas com contratação de serviços de terceiros, por exemplo, mesmo que se esteja tratando da mesma atividade. Conforme o artigo 46 da Lei 4.320/64:

Art. 46. O ato que abrir crédito adicional indicará a importância, a espécie do mesmo e a classificação da despesa, até onde for possível.

Sendo assim, quando da abertura de crédito adicional, este deve ser especificado também até o nível de elemento, seguindo o mesmo nível adotado na Lei Orçamentária Anual.

Dessa forma, podem-se ter créditos suplementares, que são reforços em dotações orçamentárias anteriormente incluídas na Lei Orçamentária Anual, especiais, que são a abertura de crédito que não estava previsto no orçamento, ou extraordinário, que tem sua abertura para atender despesas de caráter urgente e imprevisível, conforme disposto no artigo 41 da Lei 4.320/64:

Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:

- I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Para a abertura dos créditos suplementares e especiais, é necessário que haja um recurso que ampare a abertura deste crédito, visto que para cada dotação, existe uma previsão de arrecadação. O artigo 43 da Lei 4.320/64 considera como fonte de recurso para abertura de crédito adicional:

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos, para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

- I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II – os provenientes de excesso de arrecadação;
- III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei; e
- IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

No entanto, para abertura de crédito extraordinário, devido à urgência e imprevisibilidade em que ocorrem, não é necessário apontar o recurso com que irá se cobrir a despesa. Também não necessita de lei autorizando, mas deve ser aberto por decreto e comunicado ao Poder Legislativo imediatamente, ou no momento mais breve, juntamente com a documentação que comprove a necessidade da sua abertura, conforme artigo 44 da Lei 4.320/64:

Art. 44. Os créditos extraordinários serão abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo.

Os créditos suplementares têm vigência até o final do exercício em que foram autorizados. Os créditos especiais e extraordinários, caso autorizados nos primeiros oito meses do exercício seguem a mesma regra, porém, quando autorizados nos últimos quatro meses do exercício, são reabertos no exercício seguinte, com seus saldos existentes, e válidos até o final do exercício. Segundo o artigo 45 da Lei 4.320/64, teriam vigência apenas dentro do exercício em que foram abertos:

Art. 45. Os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, salvo expressa disposição legal em contrário, quanto aos especiais e extraordinários.

A legislação abre essa exceção aos créditos especiais e extraordinários, visto que a data de encaminhamento da LOA é até 31 de agosto (União), não existindo, dessa forma, tempo hábil para fixar a despesa no orçamento do ano subsequente, caso essa necessidade venha a ocorrer após a elaboração do orçamento.

As dotações originais podem estar demonstradas no Quadro Demonstrativo da Despesa, como ocorre no Estado de Santa Catarina (anexo 2) ou através de planilhas, como ocorre na Prefeitura Municipal de Palhoça, através da Planilha Demonstrativo dos Projetos e Atividades (anexo 3).

Neste capítulo, propõe-se apresentar a evolução dos créditos adicionais, no primeiro semestre de 2004, na Prefeitura Municipal de Palhoça, descrevendo o processo através de planilhas onde se podem observar créditos adicionais ocorridos neste período e a fonte de recursos desses. A principal planilha apresentada é o Mapa da Evolução Aplicativa de Créditos Adicionais (apêndice B). Para a tabulação, foram utilizados leis e decretos municipais, que autorizam a abertura, anulação e

suplementação das dotações orçamentárias. Os documentos foram coletados na Gerência de Contabilidade e no Departamento Jurídico da entidade.

Dessa forma, o apêndice B detalha por data, a lei que autoriza o crédito adicional, o decreto do Poder Executivo, a secretaria, tipo de crédito adicional e a fonte de recurso. Optou-se em utilizar os seis primeiros meses do exercício de 2004, pelo grande fluxo de decretos do exercício de 2003 e do exercício de 2004 até a data da coleta, em 15 de outubro de 2004, entendendo-se que 43 decretos seriam suficientes para cumprir os objetivos propostos neste trabalho monográfico. Outro motivo que se pode apresentar é a maior acessibilidade a leis e decretos do exercício vigente.

Analisando o apêndice B, verifica-se a existência de 43 decretos no período de 1º de janeiro a 30 de junho de 2004. A tabela a seguir, simplifica a distribuição destes decretos por secretaria:

UNIDADE ADMINISTRATIVA	QUANT. DE DECRETOS	CRÉDITO SUPLEMENTAR	CRÉDITO ESPECIAL	TOTAL POR SECRETARIA
Câmara Municipal	0	0,00	0,00	0,00
Gabinete do Prefeito	3	17.000,00	0,00	17.000,00
Secretaria Municipal de Governo	1	2.800,00	0,00	2.800,00
Secretaria Mun. de Administração e Finanças	11	926.800,00	0,00	926.800,00
Secretaria Municipal de Indústria, Comércio e Turismo	0	0,00	0,00	0,00
Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Desporto	19	792.508,00	95.964,01	888.472,01
Secretaria Municipal de Agricultura, Abastecimento e Pesca	5	26.550,00	0,00	26.550,00
Secretaria Municipal de Infra Estrutura e Meio Ambiente	22	1.328.127,00	3.118.450,00	4.446.577,00
Encargos Gerais	1	150.000,00	0,00	150.000,00
TOTAL	43	3.243.785,00	3.214.414,01	6.458.199,01

Tabela 2: Créditos Adicionais por Unidade Administrativa

Fonte: Elaborada pela Autora

Conforme o apêndice B, verifica-se que um decreto pode abranger créditos adicionais de mais de uma Unidade Administrativa, justificando, desta forma, o total

de decretos ser de 43, não coincidindo com a soma dos decretos de todas as secretarias.

Pode-se perceber que em duas Unidades Administrativas, na Câmara Municipal de Palhoça (CAM) e na Secretaria Municipal de Indústria Comércio e Turismo (SICT), não existe a ocorrência de créditos adicionais, ou seja, até 30 de junho de 2004 permaneciam apenas com os créditos originais para custeamento da despesa.

O Gabinete do Prefeito (GP), Secretaria Municipal de Governo (SG), Secretaria Municipal de Administração e Finanças (SAF), Secretaria Municipal de Agricultura, Abastecimento e Pesca (SAAP) e os recursos destinados ao pagamento dos Encargos Gerais (ECG) receberam apenas créditos suplementares. A Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Desporto (SECD) e a Secretaria Municipal de Infra Estrutura e Meio Ambiente (SIMA) receberam créditos suplementares e especiais. Embora pesquisado, não se encontrou a ocorrência de créditos extraordinários em toda a Prefeitura Municipal de Palhoça.

Na tabela a seguir, é apresentada a distribuição das fontes de recurso por tipo de crédito adicional.

TIPO DE CRÉDITO	ANULAÇÃO DE DOTAÇÕES	PROVÁVEL EXCESSO DE ARRECADAÇÃO	SUPERÁVIT FINANCEIRO	PROVENIENTE DE CONVÊNIOS	PROVÁVEL RENDIMENTO DE APLICAÇÃO	TOTAL
SUPLEMENTAR	832.964,00	2.174.185,00	267.636,00			3.274.785,00
ESPECIAL	18.200,00	65.600,00	74.975,00	3.052.639,01	3.000,00	3.214.414,01
TOTAL	851.164,00	2.239.785,00	342.611,00	3.052.639,01	3.000,00	6.489.199,01

Tabela 3: Créditos Adicionais por Fonte de Recurso
Fonte: Elaborada pela Autora

Como se pode perceber, há um equilíbrio entre os créditos suplementares e especiais, representando 50% de créditos adicionais suplementares e 50% de créditos adicionais especiais. Percebe-se, ainda, a ocorrência de suplementações

apenas por anulações de dotações, provável excesso de arrecadação e superávit financeiro. No entanto, 94,97% dos créditos especiais foram provenientes de convênios, restando apenas 5,03% de aberturas de crédito especial por anulações de dotações, provável excesso de arrecadação, superávit financeiro e provável rendimento de aplicação financeira.

Por esse fato, entende-se que a ocorrência dos créditos especiais se dá, na maioria das vezes, pelo recebimento de convênios que não estavam previstos na Lei Orçamentária Anual. Quando recebidos, esses são contabilizados como receita orçamentária. Estes convênios são recursos que chegam, muitas vezes, do Governo Federal, com uma finalidade específica e não podem ser utilizados para outro fim. Existe uma contrapartida do município, ou seja, pode ser que o recurso se destine a 80% da construção de uma quadra poliesportiva, por exemplo, os outros 20% devem ser pagos com recursos próprios do município. A utilização destes recursos exige uma prestação de contas, onde deve ser apresentado como foi gasto. Quando da não utilização do recurso, este deve ser devolvido.

Quando o empenho é feito na entidade que destinou o recurso, este chega ao município como uma receita extra-orçamentária, representando, assim, o município, apenas um depositário de valores que serão repassados posteriormente. Neste caso, o pagamento da despesa será feito por meio de despesa extra-orçamentária.

Todos os convênios recebidos pela Prefeitura Municipal de Palhoça no primeiro semestre de 2004 se referem a receitas orçamentárias, sendo, assim, suas despesas empenhadas no município.

O provável rendimento de aplicação financeira se trata de aplicações financeiras do principal de convênios, dessa forma, só poderá ser utilizada para o fim

específico do convênio que a gerou, ou devolvido, quando da não utilização desse e contabilizado como receita orçamentária.

Os convênios não se tratam de operações de crédito, visto que operações de crédito são empréstimos ou financiamentos que devem ser pagos a curto ou a longo prazo.

A tabela a seguir detalha a ocorrência dos créditos especiais por convênio e projeto/atividade:

CONVÊNIO	PROJETO/ATIVIDADE	VALOR
Ministério do Esporte e Turismo	Construção de Quadra Poliesportiva	14.989,01
Programa Nacional de Apoio ao Transp. Escolar	Transporte Escolar	12.000,00
Eletrosul	Pavimentação e Drenagem de Ruas	126.500,00
Ministério das Cidades - Prog. Habitar Brasil	Melhorar a Qualidade de Vida	258.750,00
FUNASA	Execução do Saneamento Sanitário	150.000,00
Ministério das Cidades - Prog. Habitar Brasil	Programa Habitar Brasil	1.900.000,00
DETER	Construção de Abrigos de Passageiros	40.000,00
Governo Federal - CIDE	Pavimentação e Drenagem de Ruas	500.000,00
Ministério das Cidades	Construção de Abrigos de Passageiros	50.400,00
TOTAL		3.052.639,01

Tabela 4: Valor dos Créditos Adicionais por Convênio

Fonte: Elaborada pela Autora

Para melhor visualização da ocorrência de créditos adicionais, propõe-se a apresentação da evolução desses no Gabinete do Prefeito.

O Gabinete do Prefeito possui apenas uma atividade, que é a 2.002, Funcionamento e Manutenção do Gabinete do Prefeito. Dessa forma, os recursos destinados a esta Unidade Administrativa estão todos originalmente alocados nesta atividade, destinando-se às despesas de funcionamento e manutenção da estrutura do gabinete do prefeito, vice e assessorias. Os elementos originalmente alocados são destinados à folha de pagamento, Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), instituto de previdência, horas-extras, diárias para cobertura de custos de viagens, passagens, despesas com materiais de consumo, como combustíveis e

material de expediente, contratação de serviços, e aquisição de equipamentos e materiais permanentes.

No anexo 3, têm-se as dotações originais do Gabinete do Prefeito para o exercício de 2004, detalhadas desde nível órgão até o nível elemento da despesa, divididos entre as fontes de financiamento (fontes de recurso) ordinários e vinculados.

Conforme Mapa da Evolução Aplicativa de Créditos Adicionais, apêndice B, melhor detalhado na tabela a seguir, pode-se perceber que esta secretaria recebeu apenas 3 créditos adicionais suplementares:

02.01 GABINETE DO PREFEITO						
04.122.0002.2.002 Funcionamento e Manutenção do Gabinete do Prefeito						
DATA	LEI	DECRETO	ANULAÇÕES		SUPLEMENTAÇÕES	
			Elemento	Valor	Elemento	Valor
16/02/04	LOA (Lei 1808/03)	1.468/04	3.3.90.36.00.00.00 80	7.000,00	3.3.90.30.00.00.0080	7.000,00
24/03/04	LOA (Lei 1808/03)	1.493/04	3.3.90.36.00.00.00 80	6.000,00	3.3.90.39.00.00.0080	6.000,00
06/04/04	LOA (Lei 1808/03)	1.506/04	3.3.90.36.00.00.00 80	4.000,00	4.4.90.52.00.00.0080	4.000,00
TOTAL				17.000,00		17.000,00

Tabela 5: Mapa dos Créditos Adicionais do Gabinete do Prefeito

Fonte: Elaborada pela Autora

Nota-se que o recurso utilizado para as três suplementações foi a anulação da dotação 3.3.90.36.00.00, Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física, para suplementar as dotações 3.3.90.30.00.00, Material de Consumo, 3.3.90.39.00.00, Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica e 4.4.90.52.00.00, Equipamento e Material Permanente. O Gabinete do Prefeito possui apenas recursos ordinários, ou seja, próprios, representados pelo código 0080.

Embora pesquisado, não existe ocorrência de créditos especiais no Gabinete do Prefeito. Encontrou-se a ocorrência de créditos especiais na Secretaria Municipal

de Educação, Cultura e Desporto e na Secretaria Municipal de Infra Estrutura e Meio Ambiente.

Diante da necessidade de visualização desse tipo de crédito adicional, optou-se em apresentá-los através da Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Desporto, onde se encontraram 4 decretos de abertura de créditos especiais, para 4 projetos e/ou atividades diferentes.

A tabela a seguir apresenta a ocorrência de abertura de um crédito adicional no projeto 1.002, Construção de Quadra Poliesportiva:

05.01SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO CULTURA E DESPORTO
27.812.003.1.002Construção de Quadra Poliesportiva

DATA	LEI	DECRETO	ELEMENTO	DESCRIÇÃO	VALOR
24/03/04	1.830/04	1.489/04	4.4.90.51.00.00.121	Obras e Instalações	14.989,01
TOTAL DO DECRETO					14.989,01

Tabela 6: Tabela Demonstrativa do Decreto 1.489/04

Fonte: Elaborada pela Autora

No decreto de abertura de crédito especial apresentado acima, os recursos correram por conta do convênio com o Ministério do Esporte e Turismo, com a finalidade de construção de uma quadra poliesportiva, visto que o elemento aberto foi o 4.4.90.51.00.00, Obras e Instalações, onde 121 representa o recurso.

Na tabela a seguir, apresenta-se a abertura de crédito especial na atividade 2.009, Transporte Escolar:

05.01SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO CULTURA E DESPORTO
12.361.0003.2.009Transporte Escolar

DATA	LEI	DECRETO	ELEMENTO	DESCRIÇÃO	VALOR
02/06/04	1.887/04	1.553/04	3.3.90.30.00.00.124	Material de Consumo	6.000,00
02/06/04	1.887/04	1.553/04	3.3.90.39.00.00.124	Outros Serv. Terceiros Pessoa Jurídica	6.000,00
TOTAL DO DECRETO					12.000,00

Tabela 7: Tabela Demonstrativa do Decreto 1.553/04

Fonte: Elaborada pela Autora

Nesse caso, a abertura do crédito correu por conta de recurso oriundo do Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar, 124, com a finalidade de manutenção do transporte escolar. Os elementos abertos podem ser utilizados, entre outras coisas, para aquisição de combustíveis, aquisição de peças para reposição e mão-de-obra no conserto dos veículos.

Na tabela a seguir, o crédito especial foi aberto na atividade 2.008 Funcionamento e Manutenção do Ensino Fundamental:

05.01 SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO CULTURA E DESPORTO
12.361.0003.2.008 Funcionamento e Manutenção do Ensino Fundamental

DATA	LEI	DECRETO	ELEMENTO	DESCRIÇÃO	VALOR
14/06/04	1.890/04	1.559/04	3.3.90.30.00.00.103	Material de Consumo	8.975,00
14/06/04	1.890/04	1.559/04	3.3.90.39.00.00.103	Outros Serv. Terceiros Pessoa Jurídica	10.000,00
14/06/04	1.890/04	1.559/04	3.3.90.36.00.00.103	Outros Serv. Terceiros Pessoa Física	10.000,00
TOTAL DO DECRETO					28.975,00

Tabela 8: Tabela Demonstrativa do Decreto 1.559/04

Fonte: Elaborada pela Autora

A abertura do crédito correu por conta do superávit financeiro da fonte de recursos Salário Educação, 103, estando abertos os elementos acima enumerados, para financiar a manutenção do ensino fundamental.

O quarto e último crédito especial, aberto no primeiro semestre de 2004 na Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Desporto, ocorreu no projeto 1.001, Ampliação e Reformas de Escolas:

05.01 SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO CULTURA E DESPORTO
12.361.0003.1.001 Ampliação e Reforma de Escolas

DATA	LEI	DECRETO	ELEMENTO	DESCRIÇÃO	VALOR
14/06/04	1.892/04	1.560/04	3.3.90.39.00.00.102	Outros Serv. Terceiros - Pessoa Jurídica	40.000,00
TOTAL DO DECRETO					40.000,00

Tabela 9: Tabela Demonstrativa do Decreto 1.560/04

Fonte: Elaborada pela Autora

O recurso correu por conta do excesso de arrecadação, da fonte de recursos 102, FUNDEF e destina-se à ampliação e reforma de escolas do ensino fundamental. É importante salientar que o elemento 3.3.90.39.00.00, Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, destina-se, entre outras finalidades, à contratação de mão-de-obra para reforma e ampliação de escolas. Caso a finalidade fosse a construção de escolas, o elemento utilizado seria 4.4.90.51.00.00, Obras e Instalações.

Na Prefeitura Municipal de Palhoça, não existe uma equipe de planejamento, desta forma, a elaboração do orçamento é feita pela Diretora de Planejamento, pelo técnico responsável pela contabilidade e pelo representante de cada secretaria, o secretário, sendo que este último, nem sempre possui conhecimento para desenvolvimento de tal função. Sendo assim, o planejamento ocorre apenas no momento da elaboração do orçamento, e não de forma contínua.

Dessa forma, a insuficiência de dotação para empenho de despesas é detectada ora por funcionários do setor de contabilidade, quando do empenhamento das despesas, ora pelo setor de compras, ora pelos secretários, quando um pedido de compras e serviços, de diárias, ou adiantamentos, por exemplo, retorna à secretaria por falta de recursos. Dessa forma, a insuficiência muitas vezes é detectada pelo setor de compras, quando este vai até a contabilidade consultar saldo-dotação para elaboração do pedido de compras e serviços, que acaba retornando à secretaria por falta de dotação orçamentária.

Quando do recebimento do pedido de compras e serviços, ou quando detectada a insuficiência pelo secretário, este encaminha uma Comunicação Interna ao setor de contabilidade, onde ficam especificadas quais dotações devem ser anuladas e quais devem ser suplementadas, o saldo atual das contas e o valor das

anulações e suplementações. Os valores são verificados pela contabilidade e, no caso de haver realmente saldo para anulação de contas em benefício de outras, é enviado um rascunho de decreto ao setor jurídico (anexo 12).

Quando a insuficiência é detectada diretamente por funcionário do setor de contabilidade, verificando a necessidade de suplementação imediata, este encaminha rascunho de decreto ao setor jurídico, após autorização tácita do técnico responsável pela contabilidade.

Para que ocorra a suplementação apenas por decreto do Poder Executivo, é necessário que haja a autorização na Lei Orçamentária Anual. Na Prefeitura Municipal de Palhoça, essa autorização consta no artigo 8 da Lei 1.808/2003, a lei do orçamento de 2004:

Art. 8. O executivo está autorizado, nos termos do art. 7º da Lei Federal nº 4.320/64, a abrir créditos adicionais suplementares, até o limite de 20% da Receita Estimada para o orçamento de cada uma das unidades gestoras, utilizando-se como fontes de recursos, desde que não comprometidos:

- I – o excesso ou provável excesso de arrecadação, observada a tendência do exercício;
- II – a anulação de saldos de dotações orçamentárias; e
- III – o superávit financeiro do exercício anterior.

Caso a suplementação exceda este limite, ou não se trate de crédito suplementar, e sim de crédito especial, deverá ser enviado projeto de lei à Câmara Municipal, para aprovação. Sendo assim, o setor de contabilidade deve enviar ao departamento jurídico a minuta do projeto de lei, para que esse o elabore e o encaminhe à Câmara Municipal, onde esse será discutido em plenário para aprovar ou rejeitar. Quando aprovado, o departamento jurídico emite a lei e o decreto do Poder Executivo, estes são assinados pelo prefeito e publicados. Após a emissão do decreto, o setor de contabilidade pode processar a abertura do crédito ou suplementação.

Quando a suplementação está autorizada na lei do orçamento, o decreto é emitido pelo departamento jurídico para ser assinado pelo prefeito e publicado, para então ser processado pelo setor de contabilidade, não necessitando passar pela Câmara Municipal.

Como já mencionado, a insuficiência pode ser detectada tanto pelo setor de compras, como pelo secretário, como pela contabilidade. Sendo assim, o fluxo pode-se iniciar em três momentos, sendo que se se iniciar no setor de compras irá passar pela secretaria e pela contabilidade e se se iniciar na secretaria, passará apenas na contabilidade, para então continuar o processo. O setor de compras e licitação não autoriza créditos adicionais, apenas comunica a insuficiência aos secretários. Diferentemente dos secretários e da contabilidade, que tomam iniciativa nas adições.

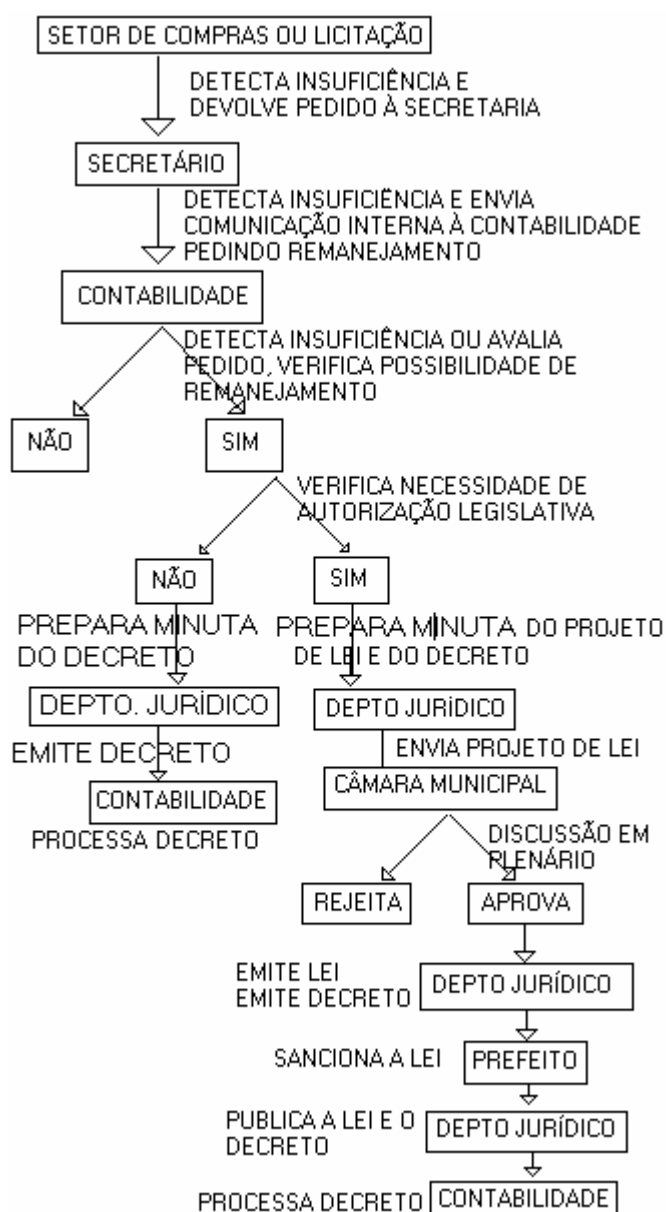


Figura 9: Fluxo Administrativo da Autorização dos Créditos Adicionais
Fonte: Elaborada pela Autora

Caso existisse equipe de planejamento na Prefeitura Municipal de Palhoça, esse processo não passaria pela contabilidade. A equipe de planejamento verificaria a insuficiência de dotações, a necessidade de remanejamento, se realmente existe a possibilidade de se proceder a anulações de outras contas, já que se essas dotações estão ali alocadas, em um dado momento se precisará utilizá-las. Quando do efetivo remanejamento, também processaria o decreto, ou seja, procederia das

devidas anulações e suplementações. Tudo isso, com base no planejamento, realimentando-o e controlando a atuação dos secretários.

Por não haver esse processo de planejamento constante, verificam-se anulações de dotações, seguidas de suplementações para cobrir deficiências, já que estas são anuladas para cobrir uma deficiência imediata, sem preocupar-se com o futuro, ou com o que está planejado para aquelas dotações. Através do maior detalhamento de alguns decretos utilizados no mapa da evolução aplicativa dos créditos adicionais (apêndice B), pode-se verificar esta situação, como visto na tabela a seguir:

05.01 SECRETARIA DE EDUCAÇÃO CULTURA E DESPORTO				
12.361.0003.2.008 Funcionamento e Manutenção do Ensino Fundamental				
3.3.90.39.00.00.0102 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica - Fundef				
DATA	LEI	DECRETO	ANULAÇÕES	SUPLEMENTAÇÕES
05/01/04	LOA (Lei 1808/03)	1.464/04	15.700,00	
17/02/04	LOA (Lei 1808/03)	1.471/04	25.000,00	
15/03/04	LOA (Lei 1808/03)	1.484/04		2.000,00
06/04/04	LOA (Lei 1808/03)	1.504/04		30.000,00
06/04/04	LOA (Lei 1808/03)	1.506/04		9.000,00
06/04/04	LOA (Lei 1808/03)	1.508/04		200.000,00
TOTAL			40.700,00	241.000,00

Tabela 10: Evolução das Anulações e Suplementações no Elemento Orçamentário 3.3.90.39.00.00.0102 da Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Desporto
Fonte: Elaborada pela Autora

No exemplo acima, verificam-se duas anulações, em janeiro e em fevereiro, que totalizam R\$ 40.700,00. Logo em seguida, nos meses de março e abril, após verificada insuficiência de dotação nesse elemento, procedeu-se de sucessivas suplementações.

Na tabela seguinte, verificam-se anulações e suplementações consecutivas no elemento 3.3.90.36.00.00, Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física, na

Secretaria Municipal de Administração e Finanças, na Atividade Funcionamento e Manutenção da Secretaria:

03.01SEC. MUNICIPAL DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS				
04.122.0008.2.003Funcionamento e Manutenção da Secretaria				
3.3.90.36.00.00.0080Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física				
DATA	LEI	DECRETO	ANULAÇÕES	SUPLEMENTAÇÕES
16/02/04	LOA (Lei 1808/03)	1.468/04	68.000,00	
17/02/04	LOA (Lei 1808/03)	1.471/04		4.000,00
13/04/04	LOA (Lei 1808/03)	1.510/04	9.000,00	
27/04/04	LOA (Lei 1808/03)	1.519/04		60.000,00
27/05/04	LOA (Lei 1808/03)	1.546/04		5.000,00
TOTAL			77.000,00	69.000,00

Tabela 11: Evolução das Anulações e Suplementações no Elemento Orçamentário 3.3.90.39.00.00.0102 da Secretaria Municipal de Administração e Finanças
Fonte: Elaborada pela Autora

Percebe-se que, numa diferença de apenas um dia houve, uma anulação de R\$ 68.000,00 e uma suplementação de R\$ 4.000,00, nos dias 16 e 17 de fevereiro de 2004. Novamente no mês de abril, volta a ocorrer uma anulação seguida de duas suplementações, uma no mesmo mês e outra no mês de maio.

A tabela a seguir apresenta a evolução das anulações e suplementações dentro de uma atividade, a 2.005, Conservação de Vias Urbanas, na Secretaria Municipal de Infra Estrutura e Meio Ambiente:

08.01SEC. MUN. DE INFRA ESTRUTURA E MEIO AMBIENTE						
15.452.0006.2.025Conservação de Vias Urbanas						
DATA	LEI	DECRETO	ANULAÇÕES		SUPLEMENTAÇÕES	
			Elemento	Valor	Elemento	Valor
06/04/04	LOA (Lei 1808/03)	1.506/04	3.3.90.36.00.00	17.000,00	3.3.90.30.00.00	17.000,00
01/06/04	LOA (Lei 1808/03)	1.547/04	3.3.90.30.00.00	8.300,00	3.3.90.39.00.00	8.300,00
26/06/04	LOA (Lei 1808/03)	1.565/04	3.3.90.33.00.00	2.500,00	3.3.90.36.00.00	2.500,00
TOTAL				27.800,00		27.800,00

Tabela 12: Evolução das Anulações e Suplementações por Atividade
Fonte: Elaborada pela Autora

Pode-se perceber que, em abril, o elemento 3.3.90.30.00.00, Material de Consumo, foi suplementado em R\$ 17.000,00, no mês de junho esse mesmo elemento foi anulado em R\$ 8.300,00. Ao contrário do que ocorreu com o elemento 3.3.90.36.00.00, Outros Serviços de Terceiro – Pessoa Física, que em abril foi anulado para suplementar o elemento 3.3.90.30.00.00, Material de Consumo, e em junho foi suplementado através da anulação do elemento 3.3.90.33.00.00, Passagens e Despesas com Locomoção. Ou seja, uma mesma dotação saiu do elemento 3.3.90.36.00.00, entrou no elemento 3.3.90.30.00.00, para posteriormente voltar a sair deste, vindo a ser suplementado no 3.3.90.39.00.00.

É importante considerar a rapidez em que ocorrem mudanças no mundo atual, onde nenhum planejador é capaz de prever as mutações que irão sobrevir. Dessa forma, o planejamento é um processo contínuo e flexível, que deve aceitar retificações das previsões, já que os objetivos não são estáticos.

A Lei Orçamentária Anual deve possibilitar ao orçamento cumprir as suas funções através de programas e dotações originalmente autorizados, possibilitando a abertura de créditos adicionais, tendo em vista a flexibilidade do sistema.

No entanto, estas constantes anulações e suplementações, em diversas secretarias, podem indicar descomprometimento com o planejamento, a preocupação apenas com o hoje, resolvendo problemas imediatos, empurrando mais para frente as insuficiências existentes.

A realidade demonstra um orçamento com pouca flexibilidade, essencialmente incremental, já que esse repete-se a cada ano, alocando recursos em programas que, na grande maioria, vêm de orçamentos anteriores, com prioridade aos programas de custeio e exigências constitucionais, onde o fator determinante do tamanho do orçamento é o conteúdo do orçamento anterior.

Dessa forma, o orçamento repete programas anteriores e os investimentos, muitas vezes não são priorizados por se ter um orçamento limitado. No momento em que se unir o planejamento ao orçamento, ou seja, ao se elaborar um orçamento baseado nos objetivos, na estrutura existente e nos recursos disponíveis, e quando praticado com lisura, eficiência e eficácia, poderá se chegar a uma gestão responsável preocupada com o desenvolvimento e as necessidades da população.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os instrumentos de planejamento são cada vez mais importantes para promover o desenvolvimento dos municípios.

O empenho funciona como instrumento de controle do planejamento, através da aplicação das três modalidades. As despesas devem ter sua realização em conformidade com as leis para garantir a melhor aplicabilidade dos recursos. Desta forma, ao se executarem todos os estágios da despesa pública, está se fazendo o controle dos gastos públicos.

Os instrumentos de planejamento, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, servem basicamente, nos municípios, para cumprir a legislação que os institui, faltando, para os gestores públicos, uma visão de longo prazo, preocupada com o cumprimento dos objetivos e metas instituídos no planejamento.

Esta pesquisa procurou mostrar, através da descrição do processo, os procedimentos adotados pela Prefeitura Municipal de Palhoça para o empenhamento, liquidação e pagamento das despesas públicas e correção de dotações insuficientes.

Dentro dos objetivos que foram propostos neste trabalho monográfico, desenvolveu-se, através de pesquisa bibliográfica, a investigação das relações entre o planejamento orçamentário e o empenho, enquanto instrumento junto às unidades operacionais.

Desenvolveu-se, ainda, em estudo de caso na Prefeitura Municipal de Palhoça, descrevendo-se as modalidades de empenho, a ocorrência de créditos

adicionais e os aspectos de monitoramento da evolução aplicativa de dotações orçamentárias originais e adicionais no período de janeiro a junho de 2004.

Através da descrição desse processo, pode-se visualizar a importância da aplicação das três modalidades de empenho, diante do planejamento e no momento do pagamento, dentro do exercício ou em restos a pagar.

Sendo assim, no planejamento é verificada a importância a ser empenhada, verificando a necessidade de processo licitatório, ou a estimativa a ser feita para o exercício quando não se conhece o valor exato a ser empenhado, desta forma, quando do pagamento de empenho dos tipos estimativo ou global, o pagamento pode vir a ser parcelado, acompanhando a liquidação da despesa. No entanto, quando do pagamento de empenhos do tipo ordinário, o pagamento será feito de uma só vez.

Pode-se perceber o imediatismo dos gestores, através das sucessivas anulações e suplementações, podendo indicar, além da falta de comprometimento com o planejamento, buscando a solução de problemas urgentes, sem a preocupação com o futuro, um visível grau de desconhecimento ou de respeito com a programação legitimamente aprovada por ocasião da Lei Orçamentária Anual.

Como sugestão para a entidade, tem-se a criação de uma equipe de planejamento permanente, onde o planejamento e a execução estejam em constante avaliação, realimentando o planejamento e controlando a aplicação de créditos adicionais.

O planejamento deve ser elaborado com o objetivo de promover o desenvolvimento do município e o bem comum de seus habitantes, visando sempre o longo prazo, para que através da correta aplicação dos recursos públicos, as riquezas do município sejam apontadas e as falhas corrigidas.

Dessa forma, cumpriram-se os objetivos propostos neste trabalho monográfico, não esgotando todo o assunto a respeito do tema. Como recomendação para outros trabalhos monográficos que, no curso de Ciências Contábeis, venham a tratar do assunto, tem-se:

- uma descrição do processo de planejamento e execução da despesa orçamentária entre prefeituras, comparando-se uma prefeitura que utiliza *softwares* da Betha Sistemas e outra que utiliza outro recurso;
- comparativo entre o processo de planejamento e execução da despesa orçamentária, entre a União, Estado e Município, que se utilizam, respectivamente, do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAF), Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF), que se encontra em desenvolvimento, e Betha Sistemas;
- comparativo da evolução aplicativa de créditos adicionais entre o Estado de Santa Catarina e uma Prefeitura do Estado;
- comparativo da evolução aplicativa de créditos adicionais entre prefeituras da Grande Florianópolis;
- pesquisa a respeito dos aspectos de monitoramento da evolução aplicativa dos créditos adicionais, como, por exemplo, o Termômetro de Cruz e o mapa da evolução aplicativa de créditos adicionais e outras formas de monitoramento.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Flávia Cruz de Almeida do. 1999. **Proposta de Implantação de uma Unidade de Controle Interno no Ministério Público do Estado de Santa Catarina – Procuradoria – Geral de Justiça**. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1979.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) *et al.* São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. São Paulo, Encyclopaedia Britannica do Brasil, 1988.

CAMPELLO, Carlos A. G. B.; MATIAS, Alberto Borges. **Administração Financeira Municipal**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CARTILHA ensina como cassar prefeito corrupto. Disponível em: <<http://www.seumunicipio.com.br/destaque.htm>>. Acesso em: 11 out. 2004.

CONHEÇA a AMARRIBO, ONG que surgiu para revitalizar uma cidade e acabou achando uma receita para combater a corrupção. Disponível em: <<http://www.europenet.com.br/euro2003>>. Acesso em: 11 out. 2004.

CRUZ, Flávio da. **Comentários à Lei 4.320**. In: CRUZ, Flávio da (Coord.) *et al.* 3.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade e Movimentação Patrimonial no Setor Público**. Rio de Janeiro: Ed. do Autor, 1988.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. In: CRUZ, Flávio da (Coord.) *et al.* 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____.; PLATT Netto, Orion Augusto. A Influência da Limitação das Despesas com Pessoal na Gestão Pública e um Perfil Comportamental dos Municípios Catarinenses. **CRCSC & Você**. Florianópolis, v. 1, p. 07-23, 2001.

ENCICLOPEDIA MIRADOR INTERNACIONAL. São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil, v. 5, 1987.

FERREIRA, Reinaldo Gomes. Preservação do Patrimônio Público em Final de Mandato. **Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal**. Florianópolis, v. 7, p. 89-96, 2003.

GUIA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: Lei Complementar nº 101/2000. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2002.

GATTRINGER, João Luiz. Controles Internos. **Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal**. Florianópolis, v. 5, p. 33-45, 2002.

GATTRINGER, João Luiz; GOMES, Geraldo José. A Lei de Responsabilidade Fiscal: Obrigações de Final de Mandato dos Administradores Públicos Municipais. **Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal**. Florianópolis, v. 7, p. 11-34, 2003.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 1985.

IBASE. Disponível em: <<http://www.ibase.br>>. Acesso em: 13 out. 2004.

INSTITUTO Ethos. Disponível em: <<http://www.ethos.org.br>>. Acesso em: 13 out. 2004.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: Teoria e Prática. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 1.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO Jr., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 29.ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

MONITORAMENTO de Políticas Públicas. Disponível em: <<http://www.ethos.org.br>>. Acesso em: 13 out. 2004.

NUNES, Selene Peres Peres, *et al.* **Programa nacional de treinamento**: manual básico de treinamento para municípios. 2. ed. Brasília: MP, BNDES, CEF, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Z. Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública**: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

REGINATTO, Rafael Antônio Krebs. Inelegibilidade de Agentes Públicos Perante o TER: Imputação de Débito ou Parecer pela Rejeição de Contas pelo TCSC. **Ciclo de**

Estudos de Controle Público da Administração Municipal. Florianópolis, v. 7, p. 69-78, 2003.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina.** Florianópolis, IOESC, 1989.

SILVA, Jair Cândido da; VASCONCELOS, Edílson Felipe. **Manual de Execução Orçamentária e Contabilidade Pública.** 1.ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1997.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

TREVISAN, Antoninho Marmo et al. **O Combate à Corrupção nas Prefeituras do Brasil.** Cotia: Ateliê Editorial, 2003.

TRISTÃO, Gilberto. **Planejamento: Enfoque Tridimensional.** Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1978.

VIDOTTO, Juarês Domingos Frasson. **O Atendimento das Necessidades Financeiras das Micro e Pequenas Empresas da Grande Florianópolis (SC): O Caso do Banco do Brasil S/A.** 2001. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração da Fundação de Estudos Superiores de Administração e Gerência, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis. 2001.

ZACCHI, Giancarlo Philippi, **Retratos de Palhoça,** Florianópolis: Classic, 1991.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Entrevista com o técnico em contabilidade Jânio Luiz Deschamps, responsável pela contabilidade da Prefeitura Municipal de Palhoça.

Entrevista aplicada em 22/09/2004.

1. De que forma é feita a abertura do crédito orçamentário?

No programa Betha Proposta é criada a Proposta Orçamentária, ou Projeto da Lei Orçamentária, após estimadas todas as receitas e fixadas todas as despesas. Este projeto vai para a Câmara Municipal, onde pode vir a ser alterado. Após aprovado volta para o Poder Executivo para ser sancionada a lei.

Juntamente à Proposta da Lei Orçamentária são anexadas planilhas, como por exemplo o Demonstrativo dos Projetos e Atividades, onde as despesas são especificadas desde o Órgão até o elemento de despesa, mostrando a origem dos recursos, se ordinários ou vinculados e o total por elemento, recurso e atividade.

O sistema é alimentado no Betha Proposta e, no início do exercício os dados são importados para o Sistema Administrativo Público Orçamentário, conhecido como Betha S.A.P.O.

2. A liberação para empenhamento fica trancada pelo comportamento da arrecadação?

Sim. Existe limitação de empenho, quando não ocorre a efetiva entrada dos recursos anteriormente previstos. A arrecadação é acompanhada pelos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

3. É feito bloqueio para licitação?

É feito bloqueio do elemento de dotação, assim fica impedido o empenho utilizando aquela dotação. O bloqueio é feito pela Gerência de Administração.

4. Qual a forma de empenhar, mediante quais documentos?

A administração elabora um Pedido de Compras e Serviços, conhecido como PC, realiza três propostas de fornecimento e empenha pelo menor preço, não deixando de considerar a qualidade do material a ser adquirido. Existem outros tipos de empenho que possuem processo diferenciado. O empenho da folha de pagamento, por exemplo, é feito a partir de relatórios emitidos pelo departamento pessoal. Empenhos de contratos ou licitações são feitos após processo legal, exigido pela lei 8.666/93. No momento do empenho de licitações, a dotação antes bloqueada deve ser desbloqueada.

5. Exemplos de empenho ordinário:

Conserto de equipamentos, lavagem de veículos, troca de peças de veículos. Despesas em geral de pronto pagamento, que não ultrapassem o limite de R\$ 8.000,00 exigido pela Lei 8.666/93, por fornecedor e objeto da compra e fonte de recurso. Quando é elaborado o planejamento, deve-se estimar quanto a entidade vai precisar adquirir durante o ano, por exemplo, de pneus, para saber se entra em licitação ou não. Se não atingir R\$ 8.000,00, as aquisições serão empenhos

ordinários, se atingir o limite, será feito empenho global. Outro exemplo de empenho ordinário praticado na prefeitura é o empenho da folha de pagamento.

6. Exemplo de empenho estimativo. Como são feitas as estimativas?

Empenhos de água, luz e telefone. A estimativa é feita com base na fatura do último mês do ano anterior, mais o Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), multiplicado por 12 meses do ano. São consideradas também mudanças, ampliações, equipamentos novos que serão adquiridos durante o ano para que a previsão fique o mais próxima da realidade possível. Não esquecendo que podem ser feitos empenho complemento ou empenho anulação para ajustar estes totais, caso se verifique que o saldo não foi suficiente ou foi a maior.

7. Exemplos de empenho global:

Contratos de locação, empreitada de mão-de-obra e subvenções, caso estas estejam previstas na LDO e possuam lei específica autorizando.

8. Qual a forma de liquidar, quais os documentos exigidos?

A liquidação é feita a partir de documento fiscal, nota fiscal, nota fiscal de serviço ou recibo padronizado, com carimbo e assinatura do responsável pelo recebimento, do material, serviço e laudos de medição em caso de empreitada de mão-de-obra.

9. Em algum caso a liquidação é feita concomitantemente ao empenho?

No empenho da folha de pagamento, já que este é feito ordinário, e no momento do empenho os servidores já prestaram o serviço. Em outros casos isso não ocorre, já que seria uma comprovação que esse não foi prévio. O empenho é feito pelo Pedido de Compras e Serviços e quando a nota fiscal chega na contabilidade este é liquidado.

10. Qual a forma de pagar?

Através do sistema Betha Tesouraria é enviado um arquivo ao banco, com relação de credores, número da conta corrente e valor do direito do credor, debitando automaticamente da conta da prefeitura para a conta deste. No caso de pagamento de dívida fundada interna, por exemplo com o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), o débito é automático na conta da prefeitura.

11. Existe ordem cronológica de pagamento, e quanto aos restos a pagar?

Existe ordem cronológica por fonte de recurso, ou seja, um credor que será pago pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento do Ensino Fundamental (Fundef) consta numa lista apenas de credores que também serão pagos pelo Fundef, o mesmo para as multas de trânsito e outros recursos vinculados.

Existem os restos a pagar processados, que já tiveram sua liquidação e esperam apenas o pagamento e os restos a pagar não processados, que aguardam

a liquidação. Os restos a pagar processados possuem uma ordem cronológica para pagamento, e são prioridade em relação aos empenhos do ano corrente, ou seja devem ser pagos primeiro, para depois se iniciar os pagamentos do exercício. Conforme os restos a pagar não processados são liquidados entram também na lista de pagamento. Esta lista é feita por ordem de liquidação.

Na realidade, empenhos do exercício corrente são pagos antes de restos a pagar, como, por exemplo, o empenho da folha de pagamento, que são pagos de imediato, não aguardando ordem cronológica. Existe uma discussão a esse respeito, pois o credor, que prestou serviço à prefeitura, entregou material, ou fez alguma obra, também tem suas obrigações, suas necessidades e precisa receber para quitá-las. Então quem tem direito maior em receber, os servidores ou os credores?

12. No empenho ordinário, qual a forma de pagamento, são pagos em uma só parcela ou pode haver mais de um pagamento?

Os empenhos ordinários devem ser pagos até 72 horas após a sua liquidação (talvez isto esteja previsto na lei 8.666/93), e em uma única parcela. Houve um tempo em que se pagava uma parcela de cada credor, para que todos tivessem algo a receber quando não havia recursos disponíveis para quitar todos. Isto não é mais aceito pelo Tribunal de Contas.

13. No empenho global, são sempre parcelados? Existe algum tipo de empenho global pago em uma única parcela?

Sim, pode ocorrer apenas um pagamento. O pagamento está vinculado à entrega do material, conclusão da obra, prestação do serviço.

A liquidação de empenhos de empreitada de mão-de-obra ocorre à medida que partes da obra vão sendo concluídas, conforme já estipulado no contrato, portanto dificilmente a obra será paga em uma só parcela.

No caso de subvenções, estas serão sempre empenho global. Quando subvenções a conselhos comunitários do município, as parcelas são pagas mensalmente, durante todo o exercício. Quando a subvenção é feita por algum outro motivo, por exemplo, subvenção esportiva ao Guarani Futebol Clube, é feito o empenho e conforme a disponibilidade de recursos pode ser pago em uma parcela ou em mais de uma.

APÊNDICE B - MAPA DA EVOLUÇÃO APLICATIVA DE CRÉDITOS ADICIONAIS
PERÍODO: 1º SEMESTRE DE 2004

				Tipo de Crédito Adicional		Fontes de Recurso				
Data	Lei	Decreto	Secretaria	Suplementar	Especial	Anulação	Excesso de Arrecadação	Superávit Financeiro	Convênios	Rendimento de Aplicação
05/01/04	LOA	1.464/04	SECD	15.700,00		15.700,00				
TOTAL DO DECRETO				15.700,00		15.700,00				
16/02/04	LOA	1.468/04	GP	7.000,00		7.000,00				
16/02/04	LOA	1.468/04	SAF	96.000,00		96.000,00				
16/02/04	LOA	1.468/04	SECD	106.472,00		106.472,00				
16/02/04	LOA	1.468/04	SAAP	10.000,00		10.000,00				
TOTAL DO DECRETO				219.472,00		219.472,00				
17/02/04	LOA	1.471/04	SAF	30.000,00		30.000,00				
17/02/04	LOA	1.471/04	SECD	41.000,00		41.000,00				
17/02/04	LOA	1.471/04	SIMA	35.000,00		35.000,00				
TOTAL DO DECRETO				106.000,00		106.000,00				
05/03/04	LOA	1.475/04	SAF	3.000,00		3.000,00				
TOTAL DO DECRETO				3.000,00		3.000,00				
15/03/04	LOA	1.483/04	SAF	300.000,00			300.000,00			
TOTAL DO DECRETO				300.000,00			300.000,00			
15/03/04	LOA	1.484/04	SECD	6.000,00		6.000,00				
15/03/04	LOA	1.484/04	SAAP	6.000,00		6.000,00				
15/03/04	LOA	1.484/04	SIMA	3.000,00		3.000,00				
TOTAL DO DECRETO				15.000,00		15.000,00				
16/03/04	LOA	1.486/04	SECD	5.000,00			5.000,00			
TOTAL DO DECRETO				5.000,00			5.000,00			
24/03/04	1.832/04	1.488/04	SIMA		126.500,00				126.500,00	
TOTAL DO DECRETO					126.500,00				126.500,00	
24/03/04	1.830/04	1.489/04	SECD		14.989.01				14.989.01	
TOTAL DO DECRETO					14.989.01				14.989.01	
24/03/04	1.826/04	1.490/04	SIMA		258.750,00				258.750,00	
TOTAL DO DECRETO					258.750,00				258.750,00	

				Tipo de Crédito Adicional		Fontes de Recurso				
Data	Lei	Decreto	Secretaria	Suplementar	Especial	Anulação	Excesso de Arrecadação	Superávit Financeiro	Convênios	Rendimento de Aplicação
24/03/04	1.833/04	1.491/04	SIMA		150.000,00				150.000,00	
TOTAL DO DECRETO					150.000,00				150.000,00	
24/03/04	LOA	1.493/04	GP	6.000,00		6.000,00				
24/03/04	LOA	1.493/04	SECD	12.000,00		12.000,00				
24/03/04	LOA	1.493/04	SIMA	8.980,00		8.980,00				
TOTAL DO DECRETO				26.980,00		26.980,00				
30/03/04	1.838/04	1.501/04	SIMA		1.900.000,00				1.900.000,00	
TOTAL DO DECRETO					1.900.000,00				1.900.000,00	
06/04/04	LOA	1.504/04	SECD	267.636,00				267.636,00		
TOTAL DO DECRETO				267.636,00				267.636,00		
06/04/04	LOA	1.505/04	SECD	6.500,00			6.500,00			
TOTAL DO DECRETO				6.500,00			6.500,00			
06/04/04	LOA	1.506/04	GP	4.000,00		4.000,00				
06/04/04	LOA	1.506/04	SECD	64.000,00		64.000,00				
06/04/04	LOA	1.506/04	SIMA	49.251,00		49.251,00				
TOTAL DO DECRETO				117.251,00		117.251,00				
06/04/04	LOA	1.508/04	SECD	200.000,00			200.000,00			
TOTAL DO DECRETO				200.000,00			200.000,00			
06/04/04	LOA	1.509/04	SAF	159.000,00			159.000,00			
TOTAL DO DECRETO				159.000,00			159.000,00			
13/04/04	LOA	1.510/04	SAF	9.000,00		9.000,00				
TOTAL DO DECRETO				9.000,00		9.000,00				
13/04/04	LOA	1.511/04	SAF	115.800,00			115.800,00			
13/04/04	LOA	1.511/04	SIMA	115.000,00			115.000,00			
TOTAL DO DECRETO				230.800,00			230.800,00			
13/04/04	LOA	1.513/04	SAF	20.000,00			20.000,00			
TOTAL DO DECRETO				20.000,00			20.000,00			
27/04/04	LOA	1.516/04	SECD	1.500,00		1.500,00				
27/04/04	LOA	1.516/04	SAAP	2.500,00		2.500,00				
TOTAL DO DECRETO				4.000,00		4.000,00				

				Tipo de Crédito Adicional		Fontes de Recurso				
Data	Lei	Decreto	Secretaria	Suplementar	Especial	Anulação	Excesso de Arrecadação	Superávit Financeiro	Convênios	Rendimento de Aplicação
27/04/04	1.853/04	1.517/04	SIMA		50.000,00	10.000,00			40.000,00	
TOTAL DO DECRETO					50.000,00	10.000,00			40.000,00	
27/04/04	LOA	1.519/04	SAF	60.000,00			60.000,00			
TOTAL DO DECRETO				60.000,00			60.000,00			
04/05/04	LOA	1.525/04	ECG	150.000,00		150.000,00				
TOTAL DO DECRETO				150.000,00		150.000,00				
04/05/04	LOA	1.526/04	SG	2.800,00		2.800,00				
04/05/04	LOA	1.526/04	SECD	20.000,00		20.000,00				
TOTAL DO DECRETO				22.800,00		22.800,00				
12/05/04	1.871/04	1.529/04	SIMA		500.000,00				500.000,00	
TOTAL DO DECRETO					500.000,00				500.000,00	
18/05/04	LOA	1.532/04	SIMA	1.002.885,00			1.002.885,00			
TOTAL DO DECRETO				1.002.885,00			1.002.885,00			
18/05/04	LOA	1.534/04	SAAP	8.000,00		8.000,00				
18/05/04	LOA	1.534/04	SIMA	33.000,00		33.000,00				
TOTAL DO DECRETO				41.000,00		41.000,00				
19/05/04	1.875/04	1.536/04	SIMA		46.000,00			46.000,00		
TOTAL DO DECRETO					46.000,00			46.000,00		
19/05/04	LOA	1.538/04	SECD	200,00		200,00				
19/05/04	LOA	1.538/04	SIMA	4.600,00		4.600,00				
TOTAL DO DECRETO				4.800,00		4.800,00				
26/05/04	1.879/04	1.540/04	SIMA		66.000,00		12.600,00		50.400,00	3.000,00
TOTAL DO DECRETO					66.000,00		12.600,00		50.400,00	3.000,00
27/05/04	LOA	1.546/04	SAF	5.000,00		5.000,00				
27/05/04	LOA	1.546/04	SIMA	2.000,00		2.000,00				
TOTAL DO DECRETO				7.000,00		7.000,00				
01/06/04	LOA	1.547/04	SECD	16.500,00		16.500,00				
01/06/04	LOA	1.547/04	SIMA	57.411,00		57.411,00				
TOTAL DO DECRETO				73.911,00		73.911,00				

				Tipo de Crédito Adicional		Fontes de Recurso				
Data	Lei	Decreto	Secretaria	Suplementar	Especial	Anulação	Excesso de Arrecadação	Superávit Financeiro	Convênios	Rendimento de Aplicação
02/06/04	1.883/04	1.548/04	SIMA		13.000,00		13.000,00			
TOTAL DO DECRETO					13.000,00		13.000,00			
02/06/04	LOA	1.550/04	SAF	100.000,00			100.000,00			
TOTAL DO DECRETO				100.000,00			100.000,00			
02/06/04	1.886/04	1.552/04	SIMA		8.200,00	8.200,00				
TOTAL DO DECRETO					8.200,00	8.200,00				
02/06/04	1.887/04	1.553/04	SECD		12.000,00				12.000,00	
TOTAL DO DECRETO					12.000,00				12.000,00	
14/06/04	1.890/04	1.559/04	SECD		28.975,00			28.975,00		
TOTAL DO DECRETO					28.975,00			28.975,00		
14/06/04	1.892/04	1.560/04	SECD		40.000,00		40.000,00			
TOTAL DO DECRETO					40.000,00		40.000,00			
14/06/04	1.893/04	1.561/04	SECD	30.000,00			30.000,00			
TOTAL DO DECRETO				30.000,00			30.000,00			
21/06/04	LOA	1.564/04	SIMA	9.500,00		9.500,00				
TOTAL DO DECRETO				9.500,00		9.500,00				
26/06/04	LOA	1.565/04	SAAP	50,00		50,00				
26/06/04	LOA	1.565/04	SIMA	7.500,00		7.500,00				
TOTAL DO DECRETO				7.550,00		7.550,00				
TOTAL P/ TIPO DE CA E FR				3.214.785,00	3.214.414,01	851.164,00	2.179.785,00	342.611,00	3.052.639,01	3.000,00
TOTAL DE CRÉDITOS ADICIONAIS					6.429.199,01					6.429.199,01

Fonte: Elaborado pela Autora

Legenda:

LOA Lei Orçamentária Anual nº 1.808 de 29/12/2003

CAM Câmara Municipal de Palhoça

GP Gabinete do Prefeito

SG Secretaria Municipal de Governo

SAF Secretaria Municipal de Administração e Finanças

SECD Secretaria Municipal de Educação Cultura e Desporto

SICT

SAAP

SIMA

ECG

CA

FR

Secretaria Municipal de Indústria Comércio e Turismo

Secretaria Municipal de Agricultura Abastecimento e Pesca

Secretaria Municipal de Infra Estrutura e Meio Ambiente

Encargos Gerais

Crédito Adicional

Fontes de Recurso

